



TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELY JAKSOTUSTA JA  
UUTTA TUTKIMUSVÄHENNYSTÄ VARTEN

HELSINGIN  
KAUPPAKORKEAKOULUN  
KIRJASTO

2856

Oikeustieteen pro gradu -tutkielma  
Ora Lyytikäinen  
Kevätlukukausi 1984

---

Oikeus- ja sosiaalietieteiden laitoksen laitos-  
neuvoston kokouksessa 12. 4 .1984 hyväksytty  
arvosanalla lunenta approbata

---



## TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELY JAKSOTUSTA JA UUTTA TUTKIMUSVÄHENNYSTÄ VARTEN

### Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksessa pyrittiin aluksi selvittämään erilais-  
ten tutkimusmenojen vähennyskelpoisuus. Koska eri-  
laisten vähennyskelpoisten tutkimusmenojen jaksotus  
muodostuu erilaiseksi, tutkimuksen yksi tavoite oli  
selvittää, kuinka erilaiset tutkimusmenot ryhmitel-  
lään EVL:n jaksotussäännöksiä varten. Uusi tutki-  
musvähennys lisää yritysten tutkimustoiminnan edul-  
lisuutta verotuksellisesti, ja tutkimuksessa pyrit-  
tiin ryhmittelemään erilaiset tutkimusmenot tutki-  
musvähennyksen laskentaperustetta varten. Tutkimuk-  
sen päätavoite oli antaa verovelvollisille suositus  
tutkimusmenojen ryhmittelemiseksi kirjanpidossa EVL:n  
jaksotussäännöksiä ja tutkimusvähennyksen laskenta-  
perustetta varten.

### Lähdeaineisto ja tietojen käsittely

Tutkimuksen lähdeaineistona olivat lähinnä alan suo-  
men- ja ruotsinkielinen kirjallisuus ja ammattilehdet.  
Lisäksi oikeustapaukset tutkimusmenojen vähennyskel-  
poisuudesta ja jaksotuksesta olivat pohjana tutkimuk-  
selle. Oikeustapausten ja kirjallisuuden pohjalta py-  
rittiin selvittämään etenkin välillisten ja välittö-  
mien tutkimusmenojen eroja ja antamaan neuvoja jak-  
sotusta varten. Tutkimusvähennyksen synnyn osalta  
käytössä oli eri sidosryhmien lausuntoja ja ammatti-  
lehtien artikkeleita, joiden pohjalta selvitettiin  
tutkimusvähennyksen soveltamista ja mahdollisia on-  
gelmakohhtia tutkimusmenojen luettavuudessa laskenta-  
perusteeseen.

### Tulokset

Yhtenäistä suositusta tutkimusmenojen ryhmittelyksi  
kirjanpidossa EVL:n ja tutkimusvähennyslain säännökset  
huomioon ottaen ei voida antaa. Suurin syy tähän on  
se, että tutkimus- ja kehittämistoiminta on määritel-  
ty eri tavoin EVL:ssä ja tutkimusvähennyslaissa. Li-  
säksi tutkimusvähennyslaki sisältää toimialarajoi-  
tuksia. Kaikkia tutkimustoiminnan menolajeja varten  
ei EVL:n jaksotussäännöksiä soveltamisesta voida  
antaa yleisohjeita, koska tapaukset ovat toisistaan  
poikkeavia ja usein ainutkertaisia. Tutkimusvähennyk-  
sestä ei ole käytännön kokemuksia, koska laki on voi-  
massa vasta vuoden -84 verotuksesta alkaen, mutta il-  
meisiä rajanveto-ongelmia muodostuneet tutkimus- ja  
kehittämistoiminnan ja toimialojen määrittelyissä  
sekä eri tutkimusmenojen luettavuudessa tutkimusvä-  
hennyksen laskentaperusteeseen.

### Avainsanat

Elinkeinoverotus, tutkimus- ja kehittämistoiminta,  
verovähennys, tutkimusvähennys



## SISÄLTÖ

|   | Sivu |
|---|------|
| TIIVISTELMÄ   | 2    |
| SISÄLTÖLUETTELO   | 3    |
| 1 JOHDANTO  | 5    |
| 1.1 Verotus ja verotuksen tavoitteet  | 5    |
| 1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaus   | 6    |
| 1.3 Tutkimus- ja kehittämistoiminta   | 7    |
| 1.4 Yritysten tutkimusmenot   | 9    |
| 2 TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELY JAKSOTUSTA VARTEN  | 11   |
| 2.1 Erilaiset tutkimusmenot   | 11   |
| 2.2 Vähennyskelpoisten tutkimusmenojen ryhmittely                                       | 15   |
| 2.3 Tutkimusmenojen jaksotus  | 21   |
| 2.3.1 Yleiset menon jaksotussäännökset  | 21   |
| 2.3.2 Tutkimusmenojen jaksotussäännökset  | 25   |
| 2.3.2.1 Rakennukset   | 25   |
| 2.3.2.2 Aineettomiin oikeuksiin kohdistuvat tutkimusmenot                               | 28   |
| 2.3.2.3 Muut tutkimusmenot  | 30   |
| 3 TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELY TUTKIMUSVÄHENNYSTÄ VARTEN                                  | 32   |
| 3.1 Uuden tutkimusvähennyksen synty   | 32   |
| 3.1.1 Yritysverotustoimikunnan (42/80) ehdotus  | 32   |
| 3.1.2 Teknologiakomitean (55/80) ehdotus  | 34   |
| 3.1.3 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotuskohtelu ulkomailta                        | 35   |
| 3.1.3.1 Ruotsin tutkimusvähennys  | 35   |
| 3.1.3.2 Muut läntiset teollisuusmaat  | 38   |
| 3.1.4 Eri tukivaihtoehdot   | 39   |
| 3.2 Uusi laki tutkimusvähennyksestä (1023/83)   | 43   |
| 3.3 Tutkimusmenojen ryhmittely uuden tutkimusvähennyksen laskentaperuste huomioonottaen | 50   |
| 3.3.1 Palkat  | 50   |
| 3.3.2 Tutkimuspalvelujen ja aineettomien oikeuksien hankintamenot                       | 53   |

|   |               |  |    |
|---|---------------|--|----|
|   | 3.3.3         | Yritysten yhteisten hankkeiden tutkimusmenot                               | 54 |
|   | 3.3.4         | Koneet, laitteet ja rakennukset  | 56 |
| 4 | SUOSITUS      | TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELYKSI KIRJANPIDOSSA                                | 56 |
|   | 4.1           | EVL:n jaksotussäännösten vaikutus  | 57 |
|   | 4.2           | Tutkimusvähennyslain laskentaperusteen vaikutus                            | 59 |
| 5 | LÄHDELUETTELO |  | 61 |
| 6 | LIITTEET      |  | 64 |
|   | 6.2           | Yritysten kuluksikirjaamisen käyttöasteita                                 | 64 |
|   | 6.3           | Laki ja asetus tutkimusvähennyksestä valtionverotuksessa (22.12.1983 1023) | 65 |



1

## JOHDANTO

## 1.1

## Verotus ja verotuksen tavoitteet

Valtio ja kunnat tarvitsevat rahavaroja voidakseen toteuttaa tehtäviään. Julkisyhteisöt voivat kattaa vain pienen osan tästä varaintarpeesta yksityisoikeudellisilla tuloiltaan, joita ovat mm. osingot, korot ja puunmyynnistä saadut tulot. Myös sakkojen ja rikoksista tuomittujen menettämisseuraamusten merkitys on valtiolle sangen vähäinen. Valtio ja kunnat saavat nykyään valtaosan tuloistaan veroina ja maksuina.<sup>1</sup>

Verot voidaan määritellä rahasuorituksiksi, jotka julkisyhteisö sille laissa määrätyn vallan nojalla yksipuolisesti velvoittaa hallintoalamaistensa suorittamaan julkisyhteisölle, yleensä sen tarpeiden tyydyttämiseksi. Verot käytetään yhteisön yleisiin menoihin, eivätkä ne siten välttämättä ole vastiketta jostakin tietystä edusta. Maksut ovat taas korvausta jonkin julkisen edun käyttämisestä. Verotuksen tulee HM 61-62 §:n mukaan perustua lakiin, kun maksujen osalta vain yleiset perusteet vahvistetaan lailla.<sup>2</sup>

Julkisyhteisöjen rahaintarpeen tyydyttämisen lisäksi muita verotuksen tavoitteita ovat: sosiaali-, suhdanne-, elinkeino-, alue- ja kasvupoliittiset tavoitteet. Tavoitteet painottuvat eri laeissa eri tavoin, eikä näin ollen ole aina selvää, mikä tavoite on kulloinkin tärkein. Alkuperäisen elinkeinoverolain tärkein tavoite oli taloudellisen kasvun edistäminen. Myös korkea työllisyysaste, Suomen kansainvälisen kilpailukyvyyn turvaaminen sekä suhdanteiden tasaiminen olivat EVL:n tavoitteita.<sup>3</sup>

---

1 Andersson, Johdatus vero-oikeuteen, 1-2

2 Andersson, Johdatus vero-oikeuteen, 1-2

3 Voipio, EVL:n tausta, synty ja kehittyminen, 54-59



Mikrotasolla EVL:n tavoitteena oli taloudellisen kasvun edistämisessä tulolähdeajattelun väheneminen, jotta yritysten olisi ollut edullisempaa laajentua uusille toimialoille. Osingon verotusaseman parantaminen ketjuverotuskiellolla ja osinkovähennyksellä edisti yritysten rahoitusrakenteen muuttamista entistä vähemmän velkarahoitukseen perustuvaksi.<sup>1</sup> Tutkimusmenojen edullisilla jaksotussäännöksillä (EVL 25 § ja 34 § 2 mom. 7)-kohta) sekä uuden tutkimusvähennyksen käyttöönotolla on tarkoitus edistää tutkimustoimintaa maassamme.

## 1.2

### Tutkielman tavoitteet ja rajaus

Tutkielman päätavoite on neljännessä luvussa käsiteltävä suositus verovelvollisille tutkimusmenojen ryhmittelyksi kirjanpidossa EVL:n jaksotussäännökset ja tutkimusvähennyksen laskentaperuste huomioonottaen. Tutkimusmenojen vähennyskelpoisuus on melko selkeästi säädetty. Ongelmallisimman kohdan luvussa 2 muodostaa välittömän ja välillisen tutkimusmenon rajanveto. Asian tutkimista pohjustan välillisiä tutkimus- ja kehittämismenoja aiheuttavien toimintojen määrittelyllä luvussa 1.3. Seuraaviin osa-alueisiin on tarkoitus perehtyä syvällisesti: rakennusten, aiheettomien oikeuksien ja muiden toimintojen aiheuttamiin välillisiin ja välittömiin tutkimusmenoihin. Jaksotussäännösten erilaisuus edellyttäisi selkeiden suositusten olemassaoloa. Luku 3 alkaa tutkimusvähennyksen synnyn selvittämisellä, jonka jälkeen käsittelen tutkimusvähennyslain soveltamisalueen ja tutkimusmenojen ryhmittelyn tutkimusvähennyksen laskentaperustetta varten.

Tutkielman alue on melko laaja johtuen siitä, että alueesta on vähän kirjoitettu. Koska alue on vero-oikeudellisesti rajattu tutkimusmenoihin, on aiheellista käsitellä koko alue ja syventyä aiheen ongelmakohtiin otsikon mukaisesti.<sup>2</sup>/

1 Voipio, EVL:n tausta, synty ja kehittyminen, 54-59

2 Ulkomaalaisen lainsäädännön tarkastelu rajoittuu Ruotsiin



Tuomioistuinkäytännön tarkastelu rajoittuu luonnollisesti lukuun 2, koska uuden tutkimusvähennyksen soveltamisesta ei ole vielä oikeustapauksia. Osin voidaan kuitenkin ajatella sovellettavan välillisiä tutkimusmenoja koskevia tapauksia tutkimusvähennykseen oikeuttaviin menoihin, sillä tutkimusvähennys koskee vain välillisiksi katsottavia tutkimusmenoja.

### 1.3

#### Tutkimus- ja kehittämistoiminta

Tutkimus- ja kehittämistoiminta on järjestelmällistä toimintaa yrityksissä tiedon lisäämiseksi ja tiedon käyttämisestä uusien sovellutusten löytämiseksi. Kriteerinä on, että toiminnan tavoitteena on jotain olennaisesti uutta.<sup>1</sup>

Tutkimus- ja kehittämistoimintaan kuuluu:

- 1) perustutkimus
- 2) soveltava tutkimus
- 3) kehittämistoiminta.

Tutkimus- ja kehittämistoimintaan ei lueta seuraavia toimintoja yrityksissä, elleivät ne liity johonkin tutkimusprojektiin tai ellei ole kyse niihin liittyvästä uusien menetelmien kehitystyöstä:<sup>2</sup>

- 1) koulutus
- 2) tieteellisen informaation saaminen ja kehittäminen
- 3) yleisluontoinen tietojen keruu
- 4) tiettyä päätöksentekotilannetta tai suunnittelutarvetta palvelevat selvitykset, joissa käytetään standardimenetelmiä
- 5) ennusteiden laadinta
- 6) soveltuvuus- ja kannattavuusselvitykset

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 4

Kts. myös Frascani Manual: The Measurement of Scientific...

2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 4-5



- 7) rutiininomainen kokeilu-, koestus-, testaus- ja laadun-  
tarkkailutoiminta
- 8) malminetsintä
- 9) ATK-toiminta.

Teollisissa yrityksissä harjoitettavan prototyypin suunnittelun ja valmistamisen aiheuttamat tutkimusmenot kuuluvat tutkimus- ja kehittämistoimintaan niin kauan kun tavoitteena on tuotteen parantaminen. Laivanrakennusteollisuudessa ja muussa yksittäistuotannossa luetaan tutkimusmenoihin myös ne lisäkustannukset, jotka selvästi aiheutuvat tuotteen prototyyppiluonteesta.<sup>1</sup>

Yrityksen koelaitosten suunnittelu, rakentaminen ja toiminta luetaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan siihen asti, kunnes se muuttuu yrityksen tuotantoyksiköksi.<sup>2</sup>

Suuri osa tuotteen ulkomuodon muuttamisesta on pelkästään markkinoinnin edistämiseksi tapahtuvia kvasiteknisiiä laadunparannuksia eikä tätä toimintaa lueta kehittämistoimintaan. Samoin tuotantoprosessin muuttaminen ilman olennaisia teknisiä parannuksia ei ole kehittämistoimintaa.<sup>3</sup>

Edellä selostettua jaottelua on käytetty tutkimustilaston laadinnassa vuodesta 1969 lähtien ja yrityksissä tutkimustoimintaa koskevien tietojen keräämisessä.<sup>4</sup> Jaottelu tulee koskemaan vain tutkimusvähennykseen oikeuttavaa tutkimustoimintaa. EVL:n tutkimusmenosäännöksiä koskeva käsite "liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtäävä tutkimustoiminta" on selvästi laajempi eikä suinkaan yksiselitteinen. Toisaalta on muistettava, että kaikki tutkimusvähennykseen oikeuttavat menot ovat EVL:n tutkimustoiminnan käsitteeseen sisältyviä.

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 5

2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 5

3 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 5

4 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 6



## 1.4

## Yritysten tutkimusmenot

Kansainvälisesti katsoen Suomi käyttää suhteellisen pienen osuuden bruttokansantuotteestaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Läntisissä teollisuusmaissa osuus BKT:sta oli 1,8 - 2,4 prosenttia vuonna 1979. Tutkimus- ja kehittämistoiminta on Suomessa kuitenkin kasvanut voimakkaasti viimeisen kymmenen vuoden aikana. Vuonna 1971 tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus oli 0,89 prosenttia BKT:sta. Vuonna 1981 luku oli jo 1,17 prosenttia, joka on noin 2,5 miljardia markkaa. Tästä määrästä yrityssektorin osuus oli 57 prosenttia, julkisen sektorin 26 ja korkeakoulujen 18 prosenttia. Julkinen sektori rahoitti yrityssektorin tutkimusmenoista yhdeksän prosenttia vuonna 1981 eli noin 127 miljoonaa markkaa, josta lainoja oli 68 miljoonaa markkaa.<sup>1</sup>

Yrityssektorissa tutkimusmenot jakaantuivat seuraavasti: palkat 55 %, muut käyttömenot 33 % ja laite- ja rakennusinvestoinnit 12 %. Teollisuuden tutkimustoiminnasta suuntautui 45 % uusien tuotteiden kehittämiseen, 25 % vanhojen tuotteiden parantamiseen, 15 % uusien järjestelmien ja prosessien kehittämiseen sekä 15 % vanhojen järjestelmien ja prosessien kehittämiseen ja muuhun tutkimustoimintaan.<sup>2</sup>

Tutkimusmenot jakaantuivat teollisuusyritysten kesken koon perusteella seuraavasti:<sup>3</sup>

| Henkilökunnan<br>lukumäärä | %-osuus tutkimus-<br>menoista |
|----------------------------|-------------------------------|
| > 500                      | 85 %                          |
| 100-499                    | 9 %                           |
| < 100                      | 6 %                           |

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 5-8

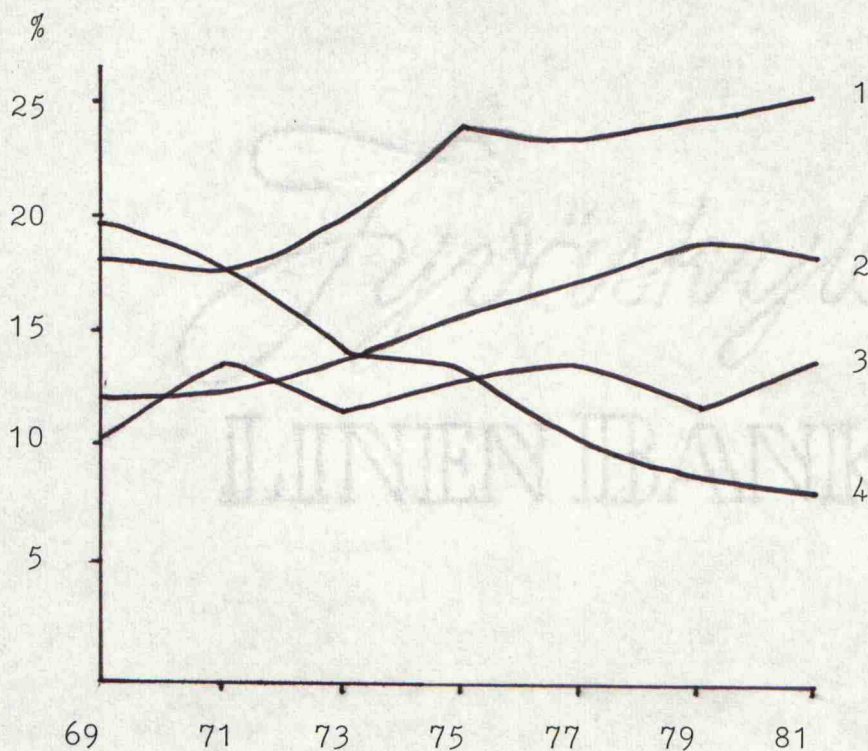
2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 6-8

3 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 7



Oheisesta jakautumasta voi tehdä sen johtopäätöksen, että tutkimustoimintaa on lähinnä vain suuryrityksillä. Lisäksi tutkimustoiminta keskittyy tietyille aloille (kts.kuvio 1). Eniten tutkimustoimintaan panostavia aloja ovat elektronikka-, lääke- ja metalliteollisuus. Puunjalostusteollisuuden suhteellinen osuus tutkimusmenoista on laskenut samanaikaisesti, kun puunjalostusteollisuuden suhteellinen merkitys Suomen kansantaloudelle on vähentynyt. Koska Suomen kansantalous on hyvin avoin ja ulkomaankaupan osuus on suuri BKT:sta, olisi tarkoituksenmukaista yhä kiristävän kansainvälisen kilpailun vuoksi luoda pkt-yritysten tutkimustoiminnalle hyvät edellytykset, jotta ne menestyisivät sekä vientimarkkinoilla että kotimaassa kilpailevan tuontitarjonnan kanssa.

Kuvio 1: Neljän suurimman tuoteryhmän osuudet yrityssektorin tutkimusmenoista



- 1) Sähkötekniset tuotteet
- 2) Koneet
- 3) Kemialliset tuotteet
- 4) Paperiteollisuustuotteet



## 2

## TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELY JAKSOTUSTA VARTEN

## 2.1

## Erilaiset tutkimusmenot

EVL:n 7 §:n pääsäännön mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset, joita myös kutsutaan luonnollisiksi vähennyksiksi. Luonnollisten vähennysten vähennyskelpoisuutta tarkasteltaessa on 7 §:ä tulkittu seuraavin tavoin:<sup>1</sup>

Menot ovat vähennyskelpoisia

- 1) silloin, kun niistä on todella kertynyt tuloa
- 2) silloin, kun suoritettun kaltaisista menoista kertyy yleensä tuloa
- 3) silloin, kun meno on suoritettu, jotta tuloa kertyisi.

Hallituksen esityksessä EVL:ksi (172/67) on todettu, että vähennyskelpoisia ovat kaikki ne menot, jotka on suoritettu tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa tai jotka ovat siihen johtaneet. Vähennyskelpoisia ovat siten myös sellaiset menot, jotka eivät ole johtaneet tulon kertymiseen tai säilyttämiseen, jos ne on suoritettu todellisessa ja vakaassa tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa.<sup>2</sup> Tällä on suuri merkitys epäonnistuneen, tuloa kerryttämättömien tutkimushankkeiden menoihin, jotka ovat siten vähennyskelpoisia.<sup>3</sup> Tämä laaja vähennyskelpoisen menon käsite on sopusoinnussa EVL:n laajan tulokäsittelyn kanssa. Lisäksi säännös tukee erästä tuloverotuksemme perusajatusta, että verovelvollisella on oikeus tavoitella tuloa parhaaksi katsomallaan tavalla ja valitsemillaan keinoilla ja että verotajan on tyytyminen siihen lopputulokseen, jonka verovelvollinen näin saavuttaa.<sup>4</sup>

---

1 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 92-94

2 Hallituksen esitys 172/67, 7-8

3 Esim. KVL 68/-63, KHO 1.10.-74 T 2838 ja KHO 62 II 662

4 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 93-94



EVL:n 8 §:ssä on lueteltu sekä välittömiä että välillisiä vähennyskelpoisia menoja. Näistä vain 1)-kohdan sijoitusomaisuuden arvonkorotuksen vähennyskelpoisuus on irrealinen, kaikki muut ovat EVL:n meno-tulo-teorian mukaisesti reaalisia.<sup>1</sup> EVL:n 8 §:n 6)-kohdassa säädetään vähennyskelpoisiksi liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot, jotka ovat siis välillisiä vähennyskelpoisia menoja.<sup>2</sup> Hallituksen esityksen (HE 172/67) perusteluissa todetaan, että yritystemme toiminnan, erikoisesti tuotannon ja markkinoinnin, tehostamiseen ja kehittämiseen tähtäävä tutkimustoiminta parantaa yritystemme kilpailukykyä sekä ulkomaisilla että kotimaisilla markkinoilla. Tällaisella tutkimustoiminnalla on muitakin kansantaloudellisesti edullisia vaikutuksia, kuten esim. korkeasti koulutettujen työllisyyden ylläpito.

Suurin osa tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan kustannuksista on tutkimus- ja tuotekehitystyötä tekevien henkilöiden palkkauskuluja. Jos henkilö suorittaa osan työajasta tutkimustyötä ja osan ajasta jotain muuta työtä, luetaan henkilön palkkausmenot tutkimusmenoiksi työaikojen suhteessa.

Tutkimustoimintaa harjoitetaan monin tavoin. Tutkimuksesta osa on perustutkimusta ja osa liittyy tuotantoon ja tuotekehitykseen. Suuri osa tutkimuksesta koskee elinkeinotoimintaa vain välillisesti. Vähennyskelpoisia ovat myös ympäristön- ja työsuojeluun<sup>3</sup> liittyvät tutkimusmenot, joilla ei voitane katsoa olevan aina edes välillistä tuloa

---

1 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 96-97

2 Ennen EVL:a tutkimusmenot oli säädetty vähennyskelpoiksi poikkeuslaeilla. Tutkimusmenot ovat myös Ruotsissa vähennyskelpoisia (KL 29 § anv.18)

3 Mielestäni lakisääteisyys tekee näiden menoryhmien tutkimusmenot vähennyskelpoiksi. Yleisesti ottaen, jos tutkimustoiminta ei liity yrityksen nykyiseen tai tulevaan toimialaan, näitä menoja ei voida pitää vähennyskelpoisina EVL:n 8 § 6)-kohdan mukaan.



kerryttävää vaikutusta. Muita tutkimustoiminnan vähennyskelpoisia menoja ovat tarvikemenot, koneiden ja laitteiden sekä rakennusten hankintamenot.

Vähennyskelpoisia tutkimusmenoja voi olla myös silloin, vaikka yritys itse ei tutkimusta suorittaisikaan.<sup>1</sup> Tällaisia ovat esimerkiksi tutkimuslaitoksille suoritettut jäsenmaksut. KHO päätöksessään 25.1.1973 T 4521 katsoi, että sähköteknisellä teollisuusalalla toimiva yhtiö sai vähentää tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneina menoina Voimayhdistys Ytimelle suoritettun jäsenmaksun, joka on sähkötekniikan alan tutkimuslaitos. Saman kannan KHO ilmaisi myös päätöksessään 28.2.1973 T 3061, jossa puunjalostusteollisuusyrityksellä oli oikeus vähentää tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneena menona tulostaan Kymenlaakson Aluesuunnitelma -nimiselle yhdistykselle suoritettun jäsenmaksun. Yhdistys toimi mm. metsäteollisuuden hyväksi.

Tapauksessa KHO 1977 B II 530 Vuorimiesyhdistys ry:lle suoritettu kannattajajäsenmaksu ei liittynyt vuoriteollisuutta harjoittavan A Oy:n elinkeinotoimintaan niin läheisesti, että sitä voitaisiin pitää verotuksessa vähennyskelpoisena EVL 7 §:n nojalla. Yhdistyksen jäseneksi voitiin kutsua kotimainen juridinen henkilö, joka osoitti halukkuutta yhdistyksen toiminnan tukemiseen. Yhdistys oli päättänyt perustaa alansa opettajien ja opiskelijoiden tutkimukseen, opetukseen ja opiskeluun liittyvien matkojen edistämistä ja tukemista varten matka-apurahaston, jonka varat siis aiottiin kerätä kannattajajäseniltä. Ratkaisuun vaikutti ilmeisesti myös se, että kyseessä ei ollut normaali vuosijäsenmaksu, vaan kannattajajäsenmaksu.

---

1 Tuominen, Tilinpäätäjän päivä -80, 2-6 ja  
Tikka, TTT -72, 2-3



Jäsenmaksujen on siis kiinteästi liityttävä yrityksen toimialaan, jotta ne olisivat vähennyskelpoisia. Muita yritysten yhteisten hankkeiden tutkimusmenoja ovat tutkimuslaitosten osakkeiden hankintamenot, näille suoritettut avustukset ja tutkimussäätiöille suoritettut lahjoitukset.

Samoin kuin jäsenmaksujenkin on osakkeiden, avustusten ja lahjoitusten liityttävä kiinteästi yrityksen toimialaan, jotta tällaisen menon vähennyskelpoisuus olisi kiistaton. Esimerkkinä rajatapauksesta on KHO:n päätös 1970 II 539, jossa A Oy:n tarkoituksena oli tutkia atomienergian käyttömahdollisuuksia lämmön ja voiman kehittämiseen teollisuus-, kaukolämmitys- ja muita samanlaatuisia laitoksia varten. Paperitehdasyhtiö, joka oli osallistunut A Oy:n perustamiseen ja toimintaan muun muassa merkitsemällä kahdeksanneksen sen osakekannasta, sai liiketoiminnastaan johtuneina menoina vähentää osuutenaan A Oy:n tappiosta suorittamansa avustuksen.

Myös tapauksessa KHO 1968 II 550, jossa juurikassokeriteollisuusyhtiö oli suorittanut peruspääomanosuuden säätiölle, sai yhtiö vähentää osuuden tutkimusmenona tulostaan. Säätiö oli perustettu yhdessä muiden juurikassokeriteollisuutta harjoittavien yhtiöiden kanssa ja sen tarkoituksena oli etupäässä edistää sokerijuurikkaan viljelyä koskevaa tutkimus- ja koetoimintaa sekä siitä saatujen tutkimustulosten soveltamista käytäntöön.<sup>1</sup>

Esimerkkinä säätiöstä, joka ei liittynyt yrityksen toimialaan riittävästi, on KHO:n päätös 11.3.1981 T 1386, jossa ahtausliikettä ja laivanselvitystä harjoittavat yhtiöt aikoiivat lahjoittaa perustajansa nimeä kantavalle säätiölle. Säätiön tarkoituksena oli edistää ja tukea suomalaisen taloudellisen ja henkisen sivistyksen kehitystä jakamalla palkintoja ja apurahoja sekä erityisesti tämän tarkoituksensa saavuttamiseksi avustaa ja tukea ulkomaisia opintoja. Yhtiöt eivät saaneet vähentää lahjoituksia verotettavista tuloistaan.

---

<sup>1</sup> Kts.myös KHO 1.10.1974 T 2985



## 2.2

## Vähennyskelpoisten tutkimusmenojen ryhmittely

Suurin merkitys erilaisten tutkimusmenojen ryhmittelyllä on se, että eri tutkimusmenojen jaksotus muodostuu erilaiseksi. Merkitystä on myös sillä, katsotaanko tutkimushenkilölle suoritettu korvaus palkaksi tai stipendin ja apurahan luontoiseksi. Palkka viittaa työsuhteessa tehtyyn työsuoritteeseen ja siitä on työnantajan suoritettava sosiaaliturvamaksut ja muut henkilöstösivukulut. Yleensä työnantajan työsuhteessa oleville työntekijöille maksamat apurahat katsotaan palkaksi ja niiden käsittely kirjanpidossa on sama kuin palkkojen. Tämä on ollut myös KHO:n käytäntö. Esimerkiksi tapauksessa KHO 1958 II 178, jossa filosofian maisteri oli saanut Kirjapaino Oy:ltä rahasumman sanomalehtihistoriallisia tutkimuksia varten, ei maksettua määrää katsottu tieteellistä tutkimusta varten myönnetyksi stipendiksi, vaan palkaksi. Sama kanta on ilmaistu tapauksessa KHO 19.11.1973 n:o 4267, jossa apurahan saaja oli työsuhteessa antajayhtiöön, eikä apurahaa työn tieteellisestä kohteesta huolimatta pidetty tieteellisen toiminnan tunnustukseksi annettuna verovapaana apurahana, vaan palkanluontoisena suorituksena. Huomattava on, että jos välissä olisi ollut säätiö, joka olisi yhtiön lahjoittaman jäsenmaksun edelleen antanut työntekijälle, olisi kyseessä apuraha eikä palkka.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> KHO 1.10.1974 T 2985: Graafista teollisuutta harjoittava yhtiö oli tehnyt noin 5.000 markan lahjoituksen entisen toimitusjohtajansa nimeä kantavalle säätiölle. Säätiön tarkoituksena oli kirjapainoalan, sanomalehtityön ja lehtitalouden tutkimustyön kehittäminen ja erityisesti näillä aloilla toimivien työntekijöiden ja toimihenkilöiden ammatillisen koulutuksen edistäminen. Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö tuki kysymyksessä olevan yhtiön graafisessa tutkimuslaitoksessa sekä muissakin alan laitoksissa suoritettavaa tutkimustyötä sekä jakoi



Jos muu kuin elinkeinonharjoittaja<sup>1</sup> suorittaa TVA:n 2 §:ssä<sup>2</sup> mainitun lahjoituksen, ei se enää kuulu EVL:n säännösten piiriin, vaan kyseiset menot ovat TVL:n mukaan vähennyskelpoisia. Rajoitukset lahjoituksen suuruudesta ovat TVL:n 33 §:n 6)-kohdassa, jossa säädetään valtionverotuksessa vähennyskelpoisiksi vähintään 5.000 markan

---

koulutusapurahoja. Apurahoja myönnettiin pääasiassa sanotun yhtiön palveluksessa oleville. Kun otettiin huomioon säätiön tarkoitus, oli yhtiön sille suorittamaa määrää pidettävä EVL 7 §:ssä tarkoitettuna yhtiön tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneena vähennyskelpoisena menona.

- 1 TVL 4 §: Yhteisöllä tarkoitetaan tässä laissa valtiota, kuntaa ja kuntainliittoa, seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankia, keskinäistä vakuutusyhtiötä, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta ynnä muuta niihin verrattavaa oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta sekä sellaista ulkomaista yhteenliittymää, jota, jos se olisi kotimainen, olisi 2 momentin mukaan pidettävä yhtymänä, ja ulkomaista kuolinpesää. Yhtymällä tarkoitetaan tässä laissa avointa, kommandiitti- ja laivanisännistöyhtiötä, sellaista kahden tai useamman henkilön jonkin liikkeen tai ammatin harjoittamista varten muodostamaa muuta kuin 1 momentissa mainittua yhteenliittymää, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun. ---- Yhtymäksi ei kuitenkaan katsota sellaista kahden tai useamman liiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai muun siihen rinnastettavan työn suorittaminen.
- 2 TVA 2 § 3 mom: Verohallitus voi hakemuksesta päättää, että lahjoitus, joka annetaan tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen valtiolle, yliopistolle, tai korkeakoululle taikka sellaiselle valtiovarainministeriön kerrallaan enintään viideksi vuodeksi nimeämälle yhdis-



ja enintään 150.000 markan lahjoitukset. Näihin lahjoituksiin ei voida soveltaa EVL:n jaksottamissäännöksiä.<sup>1</sup>

Vaikeimman rajanvetokysymyksen muodostaa se, milloin tutkimusmenot ovat EVL:n 25 §:n piiriin kuuluvia ja milloin käyttö- tai vaihto-omaisuuden hankintamenoon luettavia EVL:n 14 §:n mukaisesti. Oleellista tässä on se 14 §:n säädös, että hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneitten välittömien menojen määrä. Kirjanpitolain 13 §:ssä käytetään sanaa "muuttuvat menot". Kirjanpitolakiin ei sisälly määräyksiä sisäisestä laskentatoimesta, mutta hankintameno määrittämisessä joudutaan käyttämään tietoja kustannuslaskennasta, joka hyvää kirjanpitolapaa noudattavalla verovelvollisella on. Merkittävä ero tässä on siksi, että muuttuvat kustannukset riippuvat suoraan suoritemäärästä, mutta välillisiä kustannuksia voivat olla myös sellaiset kiinteät kustannukset, jotka on tarkoituksenmukaista kohdistaa suoritteille kustannuslaskennassa. Tuotetutkimusmenot ovat luonteeltaan kiinteitä menoja. Muuttuvat tutkimusmenot ovat lähes aina kustannuslaskennan periaatteiden mukaan välillisiä menoja. Yleisesti ottaen on kuitenkin huomiotava, että Kirjanpitolaki perustuu pitkälti kustannuslaskentaan, kun taas verotuskäytäntö ja EVL korostavat menon yhteyttä hankintaan.<sup>2</sup>

---

tykselle, laitokselle tai säätiölle, jonka varsinaisena tehtävänä on tieteen tai taiteen tukeminen, saadaan joko osaksi tai kokonaan päätöksessä mainituin ehdoin vähentää lahjoituksen tehneen TVL:n 4 §:ssä tarkoitetun yhteisön tulosta.

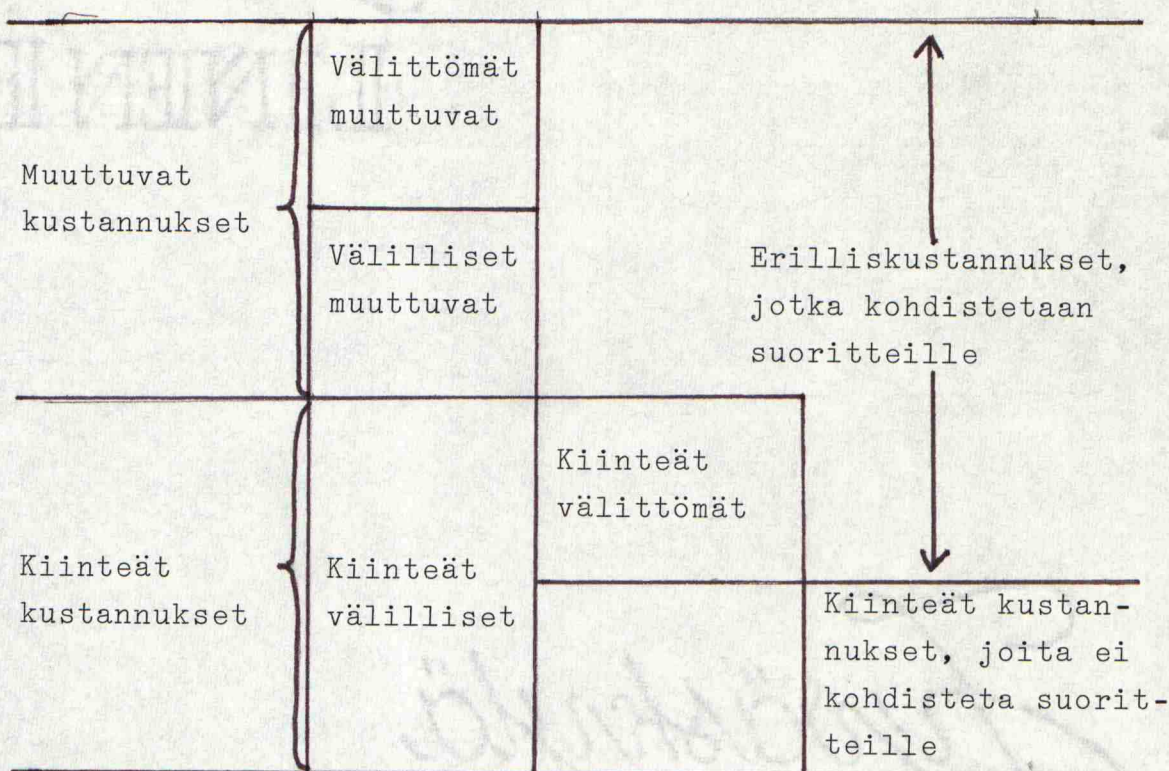
1 Nykänen, 168-169 ja Tuominen, Tilinpäätäjän päivä -80, 8-9.

Ruotsissa on samansisältöinen säännös KL 29 §:ssä (Skattehandbok, 273).

2 Riistama-Jyrkkiö, Operatiivinen laskentatoimi, 74-75, 136-137 ja 158-160.



Kuvio 2: Kiinteiden ja muuttuvien sekä välillisten ja välittömien kustannusten kohdistaminen suoritteille kustannuslaskennassa



Näin katsoen EVL 14 §:n<sup>1</sup> säännös on suppeampi kuin kirjanpitolain 13 §:n "muuttuvat menot", koska hankintamenoja voidaan kohdistaa myös kiinteitä kustannuksia esim. kiinteitä kuukausipalkkoja, matka- ja edustuskuluja, mutta ei mielestäni enää erillisen tutkimusosaston aiheuttamia välillisiä menoja. Välittömiä tutkimusmenoja aiheuttavat esim. käyttöinsinöörin normaalina työaikana tekemät pienimuotoiset, yrityksen kokoon nähden vähäisiä voimavaroja vaatineet tutkimukset. Näitä menoja voidaan kohdistaa vielä laskentateknisesti helpommin suoritteelle kuin käsitellä niitä erillisinä tutkimusmenoina EVL 25 §:n<sup>2</sup> mukaan.

1 EVL 14 §:n alkuperäisestä ajatuksesta: HE 172/67, 11 ja Ikkala-Andersson-Nuorvala, 181

2 EVL 25 §: Liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot, lukuun ottamatta pysyvään käyttöön tarkoitettun rakennuksen tai rakennelman taikka rakennuk-



Mutta jos esimerkiksi insinööri palkataan pelkästään tutkimustoimintaan tai jos henkilö normaalin tehtävänsä lisäksi rupeaa tekemään erillisiä tutkimusprojekteja, ovat näiden aiheuttamat kustannukset sellaisia, joita voidaan pitää EVL:n mukaisina tutkimusmenoina eikä vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintamenoon luettavaksi.

Nähdäkseni tutkimustoiminnan kestolla, suunnitelmallisuudella ja jossain määrin laajuudella on merkitystä menojen luettavuudessa välilliseksi tutkimusmenoiksi. Välilliset tutkimusmenot ovat aina 25 §:n tutkimusmenoja tai 34 §:n 7)-kohdan hankintamenoja. Tutkimustoimintaa, joka kestää hyvin lyhyen ajan, on vaikea eritellä ja siten sen aiheuttamat kustannukset ovat välittömiä rutiinimenoja.

Suunnitelmallisuus on kriteeri siinä mielessä, että on voitu pitkäänkin vahingossa jonkin muun toiminnan ohessa tehdä tutkimustyötä välillisiä kustannuksia aiheuttavassa toiminnassa, mutta tutkimusmenoja ei voida enää jälkeenpäin selvittää verottajaa tyydyttävästi.<sup>1</sup> Tällaiset menot ovat EVL:n 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia rutiinimenoja eivätkä EVL:n 8 §:n 6)-kohdan tutkimusmenoja.

Aivan pieniä tutkimusmenoja, jotka aiheutuvat esim. vähäisestä raaka-aineiden käytöstä, halvan prototyypin kokeilusta tai pääasiallisesti muuta työtä suorittavan henkilön palkkamenoista, ei verovelvollisen ole edes tarkoituksenmukaista lukea erillisiksi tutkimusmenoiksi, jos

---

sen tai rakennelman osan hankintamenoja, ovat sen verovuoden kulua, jonka aikana niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt, kuitenkin niin, että verovelvollisen vaatiessa nämä menot voidaan vähentää kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina.

<sup>1</sup> Riistama-Jyrkkiö, 75, 116-120; Verotus 2/73, 51-55 ja Mikkonen, Verotus 5/72, 191-194. Asia oli ongelma jo lainsäätämisvaiheessa. Yrityksessä olisi pyrittävä yhdenmukaisesti käsittelemään näitä menoja. Voipio, EVL:n tausta, synty ja kehittyminen, 109-118.



ne eivät yrityksen kokoon nähden kohoa suuriksi. Erillistuotannossa jako on helpompi suorittaa kuin prosessiteollisuudessa.<sup>1</sup>

Tikka<sup>2</sup> katsoo, että esim. laivoja tai suuria koneyksiköitä koskevien tarjousten tekeminen edellyttää niin suurimuotoista tutkimustyötä, ettei voida kohtuudella vaatia, että mahdollisesti myöhemmin tilatun hyödykkeen hankintamenoon luettaisiin tutkimuksen aiheuttamat menot EVL:n 14 §:n mukaisesti. Vaikeuksia tulee silloin, kun yrityksen oma tutkimusosasto, jonka menoja normaalisti käsitellään EVL:n 25 §:n mukaan, suorittaa sen laatuksia, yrityksen valmistusprosessiin liittyviä menoja, joita voidaan pitää välittöminä menoina. Menojen laskeminen hankintameno on ainakin silloin tarpeetonta, jos tehtyä tutkimusta voidaan hyödyntää myös muiden tilausten yhteydessä. Koska oikeuskäytäntöä näistä ei ole, on tärkeätä, että, säännösten tutkimusmyönteisyys huomioonottaen<sup>3</sup>, verotuskäytäntö olisi joustava ja tällaiset tutkimusmenot sallittaisiin jaksottaa 25 §:n mukaan.<sup>4</sup>

Rakennuksen tai koneen hankintameno on luetaan hankinnan aiheuttamat välittömät menot, esim. asennuksesta, maansiirrosta, louhinnasta aiheutuneet menot. Tilanne on yksinkertainen, jos verovelvollinen ostaa rakennuksen valmiina. Asia mutkistuu, kun verovelvollinen itse rakentaa rakennuksen omaan käyttöön ja joutuu suorittamaan rakennusvaiheessa tutkimuksia. Jos tutkimukset ovat sen laatuksia, että niitä voidaan hyödyntää myöhemminkin rakennettaessa vastaavanlaisia rakennuksia, tällöin tutkimusmenot ovat EVL:n 25 §:n mukaisia tutkimusmenoja,

---

1 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 185-189

2 Tikka, TTT -72, 2

3 HE 172/67, 8

4 Tuominen, Tilinpäätäjän päivä -80, 7



jotka tähtäävät liikkeen toiminnan kehittämiseen. Jos rakentamiseen liittyvät tutkimukset eivät ole liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtääviä, luetaan ne rakennuksen hankintamenoon EVL:n 14 §:n mukaisesti.<sup>1</sup> Esimerkiksi voimalaitoksen hankintameno on luettu muinaisen asuntoalueen raivauksesta ja tutkimuksesta aiheutuneet menot (KVL 80/-70). Siten hankintameno on myös luettava yksittäisen kohteen aiheuttamat rakennussuunnittelu- ja pohjatutkimusmenot.

Yhden käyttöomaisuusryhmän muodostavat patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet. Erilaisia patentin aiheuttamia menoja ovat ostetun patentin hankintameno, itse kehitetyn patentin aiheuttamat menot, jotka luetaan hankintamenoon ja sellaiset patentin tutkimusmenot, joita ei lueta patentin hankintamenoon. Rajanveto kahden viimeksimainitun kesken on vaikeaa. Kaikki nämä menot ovat vähennyskelpoisia EVL:n nojalla, mutta jaksotus muodostuu erilaiseksi.<sup>2</sup>

## 2.3

### Tutkimusmenojen jaksotus

#### 2.3.1

#### Yleiset menon jaksotussäännökset

EVL:n 22 §:ssä säädetään, että meno on sen verovuoden kulua, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt, jollei jäljempänä muuta säädetä ja että menetys on sen verovuoden kulua, jonka aikana se on todettu, jollei jäljempänä muuta säädetä. Nämä säännökset eivät ole kovinkaan pitkälle meno-tuloteorian menojen jaksottamista koskevan

---

<sup>1</sup> Ikkala-Andersson-Nuorvala, 189

<sup>2</sup> Kts. luku 2.3.2.2



pääsäännön "meno siitä saadun tulon kohdalle" mukaisia. Käytännössä tätä pykälää joudutaan soveltamaan lyhytvaikutteisiin menoihin, jotka eivät kerrytä liikeomaisuutta.<sup>1</sup>

Meno on vastaanotetusta tuotannontekijästä suoritettu vastike. Jos tuotannontekijää ei ole vastaanotettu, ei kyseessä ole meno. Sama perusajatus on myös EVL:n 13 §:ssä, jossa säädetään vaihto-omaisuuden aikarajoista. Menon suorittamisvelvollisuus syntyy yleensä silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan ja jolloin itse menokin syntyy. Usein meno syntyy ja maksetaan samana vuonna. Jos suorittamisvelvollisuus ei ole syntynyt, sen vähennyskelpoisuus on sallittu vain varauksina, joita säädetään EVL:n 46-49 §:ssä. Jos menon tarkkaa suuruutta ei tunneta, meno on arvioitava. Jos myöhemmin osoittautuu, että arvio on virheellinen, se on oikaistava siten, että se vaikuttaa tulokseen. Jos meno on tahallaan arvioitu liian suureksi, jälkiverotus voi olla mahdollinen.<sup>2</sup>

EVL:n 24 §:n mukaan kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on kymmentä vuotta pidempi, kymmenenä verovuotena. Edellämäinittu säännös ei koske hankintamenoja. EVL:n 24 §:ää sovelletaan muihin pitkävaikutteisiin, paitsi tutkimustoiminnan menoihin, jotka eivät kerrytä omaisuutta. Monesti tällaisten menojen vaikutusaikaa on erittäin vaikea arvioida. Parhaat mahdollisuudet siihen on itse yrittäjällä. Samoin kuin 23 §:n kohdalla mahdolliset virhearviot menon vaikutusajasta on oikaistava.<sup>3</sup>

---

1 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 245-246

2 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 246-248

3 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 258-263



EVL:n 28 §:n mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Verovelvollisella verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta on verovuoden kulua kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan. Lisäksi verovelvollisella on oikeus eräin poikkeuksin tehdä enintään 50 %:n suuruinen aliarvostus.

Koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoista tehdään poistot yhtenä eränä menojäännöksestä EVL:n 30 §:n mukaisesti. Menojäännös on verovuoden aikana käyttöön otetun irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenojen ja aikaisemmin käyttöön otetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomien hankintamenojen summa vähennettynä verovuoden aikana saaduilla luovutushinnoilla ja muilla vastikkeilla. Esim. sisälokasuojen valmistukseen tarkoitettu tyhjiömuovauskone ei ollut tutkimustoiminnan meno, vaan EVL:n 30 §:ssä tarkoitettu kone. KVL 562/1977.

Menojäännöstä laskettaessa katsotaan irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoksi myös irtaimen käyttöomaisuuden laajennus-, muutos-, uudistus- ja muut vastaavat perusparannusmenot sekä verovelvollisen vaatiessa suurehkot korjausmenot. Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään 30 % menojäännöksestä. Kuitenkin vähäiset menoerät saadaan lukea sen verovuoden kuluksi, jona niiden maksu on tapahtunut (EVL:n 22 § 11.12.81/859).

EVL:n 32 §:n mukaan verovelvollisen näyttäessä toteen, että käyttöomaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä omaisuuden arvonalenemisen, tuhoutumisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi pienempi kuin menojäännös,



josta on jo tehty verovuoden poisto, on verovelvollisella oikeus tehdä menojäännöksestä sellainen lisäpoisto, joka alentaa sen käypään arvoon.

Rakennusten poisto verovuonna saa olla EVL:n 34 §:n mukaan enintään:

- 1) 10 % poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on puinen myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-asema tai muu niihin verrattava rakennus
- 2) 9 % poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on kivinen, mutta muutoin 1)-kohdassa mainittu
- 3) 6 § poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on puinen asuin-, toimisto- tai muu niihin verrattava rakennus
- 4) 5 % poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on kivinen, mutta muutoin 3)-kohdassa mainittu.

Yleisenä poistojen rajaavana tekijänä on EVL:n 54 §:n 2 momentti, jossa todetaan, että verovelvollinen ei saa vähentää poistoina suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Koska 25 §:n mukaan on voitu tehdä sellaisia vähennyksiä, joita ei ole tehty kirjanpidossa, on EVL:n 54 §:n 2 momenttia Yritysverotustoimikunnan ehdotuksen mukaisesti muutettu seuraavaksi vuoden 1984 verotuksesta alkaen<sup>1</sup>: "Poistoina sekä 25 että 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossa vähentänyt."

Verovelvollisen kirjanpidon merkitys menon jaksottamisessa on suuri. Esim. KVL 251/1967, jossa puunjalostusyhtiöllä oli oikeus vähentää koepaperitehtaalle sen toiminnan ja erityisesti tutkimustyön ylläpitämiseksi tekemänsä hakeuksissa tarkoitettut suoritukset sen mukaan kuin ne on yhtiöiden verovuoden kirjanpidossa vähennetty.

---

<sup>1</sup> Yritysverotustoimikunnan mietintö 42/80, 35 ja HE 165/81



EVL:n 54 §:ssä<sup>1</sup> on kirjanpito ja verotus kytketty toisiinsa. Säännös edellyttää, että verovelvollinen ei voi tehdä suurempia poistoja kuin mitä kirjanpidossa on verovuonna tai aikaisemmin tehty. Kuitenkin verovelvollinen voi tehdä kirjanpidossaan suuremmat poistot kuin verotuksessa.<sup>2</sup> Käytännössä on myös muistettava veroilmoitusta laadittaessa antaa VerotusA:n 25 §:n edellyttämät tiedot, jotta verotus menisi suunnitelmien ja verovelvollisen jaksotusratkaisujen mukaisesti.

### 2.3.2

#### Tutkimusmenojen jaksotussäännökset

##### 2.3.2.1

##### Rakennukset

Yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa käytetyn rakennuksen tai rakennelman hankintameno poistetaan EVL:n 34 §:n 7)-kohdan mukaan enintään 20 %:n jäännösarvopoistoin. Jos rakennusta vain osittain käytetään tutkimustoiminnassa, hankintameno jaetaan ja sen osiin sovelletaan käyttötarkoitusta vastaavan ryhmän poistoprosenttia.<sup>3</sup> Tätä jakoa selvittää esim. KHO 14.4.1978 no 1701, jossa aurinkoenergialla lämmitettävän kokeilukäyttöön tulevan asuintalon hankintameno oli vähennettävä osaksi EVL:n 34 §:n 2 momentin 4)-kohdassa tarkoitettuna asuinrakennuksena ja osaksi saman

---

1 EVL:n 54 § 1 mom: Verovelvollisella on oikeus sen mukaan kuin edellä on säädetty jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa.

2 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 414-418

3 Ruotsissa vain tutkimuslaboratorioista saa tehdä normaalia suuremmat poistot (KL 29 § ja Skattehandbok, 333) Poiston määrän suhteen Suomessa on täysi valinnallisuus lain puitteissa, Voipion luokitus. Verotus 1/73, 9-10.



momentin 7)-kohdassa tarkoitettuna rakennuksena, jota käytetään liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa. Tässä tapauksessa poistot jaettiin 5 ja 20 prosenttiin ilmeisesti kuutiotilavuuden perusteella. Myös jokin muu jakoperuste saattaisi tulla kysymykseen, esim. neliömetri.

Poistot saadaan siis tehdä vähintään kaksinkertaisina verrattuna normaalipoistoihin.<sup>1</sup> Rakennuksen hankintameno lasketaan EVL:n 14 §:n mukaisesti, mutta sellaiset tutkimusmenot, jotka eivät kuulu rakennuksen hankintamenoon, jaksotetaan EVL:n 25 §:n mukaisesti.

Ikkala-Andersson-Nuorvalan ja Tikan mukaan myös rakentamisen yhteydessä suoritetuista tutkimuksista ja rakennustapakokeiluista aiheutuneet menot voidaan vähentää EVL:n 25 §:n mukaan. Sen sijaan pohjatutkimukset katsotaan vakiintuneesti rakennusten hankintamenon osaksi. Ennen teollisuuslaitoksen tai muun rakennuksen rakentamista suoritetaan maaperä-, liikenne- ja muita vastavia tutkimuksia. Tästä esimerkkinä on ratkaisu ennen EVL:a (KHO 1966 II 568), jossa kaivos- ja rikastusteollisuutta harjoittava yhtiö sai tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneina menoina vähentää tulostaan terästehtaan perustamista tarkoittavista alustavista tutkimuksista ja suunnittelusta aiheutuneet kustannukset. Samoin on ratkaistu tapaukset KHO 1962 II 662 ja KHO 1.10.1974 T 2838. Näin on käsitelty myös muita kuin rakennuksiin kohdistuvia tutkimusmenoja, esimerkiksi KVL 68/-63, jossa yhtiöllä oli sinä vuonna, jona suunnitelmasta oli luovuttu, oikeus veronalaisesta tulostaan vähentää kokeilu- ja tutkimuskustannukset, jos hakemuksessa tarkoitettut kokeilut ja tutkimukset eivät johda

---

1 Kts.sivu 24



uuden valmistusmenetelmän käyttöön ottamiseen. Tutkimusmenojen kohdistamisesta on vaikea antaa yleisiä ohjeita; ne on ratkaistava tapauskohtaisesti.<sup>1</sup> Jos suunniteltua rakennusprojektia ei toteuteta tai se epäonnistuu, on nämä tutkimusmenot vähennettävissä vuosikuluina EVL:n 22 §:n mukaan, vaikka projektin onnistuttua ne olisi jouduttu aktivoimaan.<sup>2</sup> Tämä on epäoikeudenmukaista, sillä verovelvollisen on helpompi ryhmitellä menonsa, kun tutkimus epäonnistuu eikä rakennuksen hankintamenoa muodostu. Mielestäni se osuus tutkimusmenoista on voitava vähentää EVL:n 25 §:n mukaan projektin onnistuttua, joka olisi voitu vähentää vuosikuluna, jos hanke olisi epäonnistunut.<sup>3</sup>

Jos pieni yritys ostaa rakennuksen valmiina toiselta yritykseltä, joka on suorittanut kohteessa välillisiä tutkimusmenoja aiheuttaneita tutkimuksia ja jotka myyjä on vyöryttänyt ostajalle, mielestäni on pyrittävä erittelemään EVL:n 8 §:n 6)-kohdan menot ja rakennuksen hankintameno 14 §:n mukaan. Näin kaikki yritykset olisivat yhtälailla oikeutettuja tutkimusmenojen vähentämiseen samojen jaksotussäännösten nojalla riippumatta yrityksen koosta.

Ennen EVL:a tulokseen johtamattomien tutkimusten menot olivat pääomavähennyksiä ja sillä perusteella vähennyskelpoisia, muttei nähdäkseni aktivoitavissa. 1950-luvulla niitä pidettiin vielä vähennyskelvottomina pääomavähennyksinä.

---

1 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 317-318 ja Tikka, TTT -72, 3 Kts. myös sivut 17-21 ryhmittelystä ja 31 muiden tutkimusmenojen jaksottamisesta.

2 Tikka, TTT -72, 3

3 Kts. sivu 29 epäonnistuneen patenttihakkeen tutkimusmenoista



## 2.3.2.2

Aineettomiin oikeuksiin kohdistuvat tutkimusmenot

Ennen EVL:a voitiin vain vastikkeellisesti hankitun patentin tai muun vastaavan oikeuden hankinta-arvo vähentää poistoina.<sup>1</sup> Nykyään EVL:n 37 §:n mukaisesti voidaan kaikkien erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien hankintamenot poistaa tasapoistoin kymmenessä vuodessa tai verovelvollisen todennäköisesti osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana.<sup>2</sup> Niiden aineettomien oikeuksien, joita ei voida erikseen luovuttaa, hankintamenot poistetaan tai vähennetään EVL:n 24 §:n mukaisesti.

Esimerkki, jossa patentin hankintameno piti jaksottaa kymmenelle vuodelle, on mm. KHO 1977 II 531. Tapauksessa diplomi-insinööri oli verovuonna 1972 hakenut keksinnöilleen patenteja, mutta hänellä ei tuona vuonna ollut patenteista tai keksinnöistä tuloja. Vv. 1975 ja 1976 hän oli saanut patenttien käytöstä ja lisensseistä korvauksia yhtiöltä, jonka pääosakas hän oli. Patenttien hakemisesta aiheutuneet kulut katsottiin EVL:n 37 §:ssä tarkoitetuiksi patentin hankintamenoiksi.

Pisin poistoaika on kymmenen vuotta, eikä poistoaikaa voida pidentää, vaikka verovelvollinen käyttäisi ko. oikeutta yli kymmenen vuotta. EVL:n pykälät 40 ja 41 pitävät huolen, ettei hankintamenosta jää mitään vähentämättä. Jos verovelvollinen osoittaa sopimuksella, että lakisääteinen tai sopimusperäinen käyttöaika on alle kymmenen vuotta, hankintameno poistetaan käyttöaikana, jos verovelvollinen vetoaa lakiin tai sopimukseen.<sup>3</sup>

---

1 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 323

2 Voipion luokitus jaksotussäännökseksi, jossa ei ole valinnan mahdollisuutta. Verotus 1/73, 10. Erikseen luovutettavia 37 §:n käyttöomaisuutta ovat myös tietokoneohjelmistot (KHO 21.1.-82/ T 272).

3 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 324-325



Vaikka erikseen luovutettavissa olevaa aineetonta oikeutta ei voida oikeudellisesti suojata (mm. valmistusmenetelmät), täytyy ne jaksottaa EVL:n 37 §:n eikä 24 §:n mukaisesti. Ostettaessa konetta, jonka mukana tulee valmistusmenetelmä, pitäisi valmistusmenetelmään kohdistuva hankintameno jaksottaa EVL:n 37 §:n mukaisesti. Näin ei käytännössä tapahdu, koska koneen poistoaika on noin kuusi vuotta, johon EVL:n 37 §:n mukaan päästään vain, jos verovelvollinen kykenee näyttämään toteen, että valmistusmenetelmän taloudellinen käyttöaika on niin lyhyt.<sup>1</sup>

Yrityksensä itsensä kehittämien aineettomien oikeuksien hankintameno lasketaan niiden hankkimisesta johtuneiden välittömien menojen perusteella, ja ne vähennetään 37 §:n mukaan, edellyttäen ettei näitä menoja ole aiemmin vähennetty tutkimusmenoina EVL:n 25 §:n mukaan.<sup>2</sup> Välilliset tutkimusmenot vähennetään 25 §:n ja välittömät 37 §:n mukaisesti. EVL:n 37 §:n aktivointivelvollisuutta ei voida ulottaa patenttiin johtaneista menoista, jotka voivat olla aiheutuneita useina vuosina tehdystä tutkimustyöstä. Jos patentointi ei onnistu, ei patentin hankintamenoa muodostu ja siten sen aiheuttamat tutkimusmenot ovat selvästi EVL:n 25 §:ään kuuluvia. Vaikka patentointi onnistuisi, ei ole EVL:n tutkimustoimintaan kannustavan hengen mukaista, että kaikki välittömät menot, siis myös tutkimusmenot, luettaisiin EVL:n 37 §:n mukaisesti poistettavaan hankintamenoon, vaan verovelvollisella on oikeus jaksottaa tällaisia tutkimusmenoja 25 §:n mukaisesti ja muut menot vähennetään 22 §:n mukaan.<sup>3</sup>

---

1 Voipio, TTT -82, 1-4

2 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 324-325

3 Tikka, TTT- 72, 2-3



## 2.3.2.3

## Muut tutkimusmenot

Kaikki muut paitsi EVL:n 34 §:ssä mainittu liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot ovat 25 §:n mukaan sen verovuoden kuluksi, jonka aikana niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt, kuitenkin niin, että verovelvollisen vaatiessa nämä voidaan vähentää kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina. Verovelvollisella on siis oikeus valita suoritusvelvollisuuden syntymisvuoden ja kahden tai useamman vuoden välillä.<sup>1</sup>

Aikaisemmin näitä tutkimusmenoja pidettiin aina hankintamenojen luettavina. Epäonnistuneen tutkimustoiminnan aiheuttamat menot 1960-luvun alussa katsottiin sen verovuoden kuluksi, jolloin toiminnasta luovuttiin. Nykyään voidaan tutkimusmenot vähentää EVL:n 25 §:n mukaisesti, onnistui tutkimus tai ei.<sup>2</sup> Näin ratkaistiin esimerkiksi tapaus KVL 471/1978, jossa yhtiö harjoitti mm. jätepaperin ostoa, keräystä ja paalausta. Yhtiö aikoi kehittää pienikokoisen paalaimen alan pienyrittäjiä varten.

---

1 Katso Voipion tulkinta 25 §:stä, Verotus 1/73, 9

2 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 263. Katso myös sivut 26-27. Ruotsissa ei ole muita varsinaisia tutkimustoiminnan menojen suositussäännöksiä kuin vuonna -73 voimaan tullut tutkimusvähennys ja sivulla 25 mainittu tutkimuslaboratorion poisto. Jos tutkimustoiminnassa käytetyt rakennukset ja muut käyttöomaisuushyödykkeet kuluvat todistettavasti nopeammin kuin muussa toiminnassa, saadaan tehdä kuitenkin korotettu arvovähennys. Ruotsissa ei markkinatutkimuksen myynniedistämisen eikä laaduntarkkailun menoja pidetä KL 29 §:ssä mainittuina tutkimusmenoina. Sen sijaan tutkimustiedon oston aiheuttamia menoja pidetään tutkimusmenoina 29 §:ssä, jos tiedot ostetaan tutkimustoimintaa harjoittavalta laitokselta (C.O.Sandström Skattenytt 3/71, 67-74).



Yhtiön tarkoituksena oli valmistaa koneen prototyyppi ja koekäyttää sitä omassa liikkeessään. Mikäli koneen kehittäminen onnistuisi ja alan yrittäjät kiinnostuisivat siitä, alkaisi yhtiö valmistaa konetta myös myyntiä varten. Prototyypin valmistuksesta aiheutuneet menot voitiin vähentää EVL:n 25 §:n mukaisesti. Tämän edellytyksenä ei ollut tutkimuksen onnistuminen.

EVL:n 25 §:n tutkimusmenoja ovat koneen yleisprototyypin aiheuttamat valmistusmenot ja markkinoinnin edistämiseksi suoritetusta tutkimuksesta<sup>1</sup> johtuneet menot. Edelleen tällaisia menoja olivat KVL:n tapauksessa 345/1983 mainitut tutkimusosaston käyttömenot (sisältäen palkkakulut), ohjelmistojen kehitystyössä tarvittavien laitteiden, tarvittavan softwarin, elektronisten mittalaitteiden, tietokoneavusteisen suunnittelulaitteiston, koestuslaitteiden, työkalujen sekä uusille toimihenkilöille hankittujen koneiden ja kaluston aiheuttamat menot. Sen sijaan KVL:n tapauksessa 562/1977<sup>2</sup> mainittu tyhjiömuovauskone ei ollut tutkimustoiminnan meno, mutta sen kehittämistyön ja prototyypin aiheuttamat tutkimusmenot olisivat olleet EVL:n 25 §:n mukaan jaksotettavia menoja. Mikäli tutkimusmenot luetaan EVL:n 14 §:n mukaisesti hankintamenoon, on kyseiset menot jaksotettava ko. omaisuuden jaksotussäännösten mukaan. Jos sen sijaan tutkimusmenoja ei voida katsoa välittömiksi hankintamenoon kuuluviksi menoiksi, ne voidaan jaksottaa EVL:n 25 §:n mukaan.

EVL:n 8 §:n 6)-kohdassa mainitut tutkimustoiminnan menot ovat välillisiä tutkimustoiminnan menoja, joiden jaksotus on 25 §:n mukainen. Välittömät tutkimusmenot ovat 14 §:n mukaisia hankintamenoja, joiden vähennyskelpoisuus on säädetty 7 §:ssä. Mielestäni ei ole mahdollista olla sellai-

---

1 Markkinatutkimuksen ei tarvitse liittyä laajempaan tutkimus- tai kehittämisprojektiin, jotta sen aiheuttamat menot voitaisiin jaksottaa 25 §:n mukaan. Vertaa tutkimusvähennyslain tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittelyyn kohta 1.3 .

2 Katso sivu 23



sia tutkimusmenoja, jotka olisivat 7 §:n mukaisia muita tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa aiheutuneita menoja. Näitä menoja ei voida myöskään aktivoida, koska ne eivät kuulu 25 §:n piiriin. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi sellaisen tutkimustoiminnan menot, joka ei tähtää liikkeen toiminnan kehittämiseen.<sup>1</sup>

### 3

#### TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELY TUTKIMUSVÄHENNYSTÄ VARTEN

##### 3.1

##### Uuden tutkimusvähennyksen synty

###### 3.1.1

###### Yritysverotustoimikunnan (42/80) ehdotus

Yritysverotustoimikunnan mietinnössä (42/80) kiinnitettiin huomiota siihen, että tutkimustoimintaan tulisi panna entistä enemmän varoja sekä julkisella että yksityisellä sektorilla. Tämä olisi tärkeää, jotta Suomi pystyisi säilyttämään asemansa ja parantamaan sitä kansainvälisessä kilpailussa. Koska nykyiset verosäännökset antoivat jaksottamissäännöksillään vain veroluottomahdollisuuden, eivät ne paljoakaan edistäneet tutkimus- ja kehittämistoimintaa.<sup>2</sup>

Tärkeimmässä kilpailijamaassamme Ruotsissa on ollut jo vuodesta 1973 käytössä ylimääräinen tutkimusvähennys valtionverotuksessa. Yritysverotustoimikunta ehdotti myös Suomessa vastaavanlaisen tutkimusvähennyksen käyttöönottoa, joka tehtäisiin kirjanpidon ulkopuolella. Näin siksi, ettei edun saaminen olisi sidoksissa siihen, onko yritys

---

1 Katso sivut 11-12

2 Yritysverotustoimikunnan mietintö 42/80, 71-72



käyttänyt kulukirjausmahdollisuutensa loppuun vai ei. Vähennyksen pääperustana olisivat tutkimus- ja kehittämis-toimintaa harjoittavien henkilöiden palkkamenot. Koska pienemmät yritykset joutuivat hankkimaan voimavarojen puuttuessa tutkimus- ja kehitystoiminnassaan palveluksia ulkopuolisilta, toimikunnan mielestä myös tutkimuspalvelusten hankintamenojen oli tultava tutkimusvähennyksen piiriin arvioitujen palkkausmenojen määrän verran eli 60 prosenttisesti.<sup>1</sup>

Yritysverotustoimikunta ehdotti siis, että "tutkimus- ja tuotekehitystoiminnan edistämiseksi otettaisiin käyttöön erityinen valtionverotuksessa veronalaisesta tulosta myönnettävä vähennys. Tutkimusvähennyksen suuruus olisi kuusi prosenttia verovelvollisen verovuoden aikana pääasiassa tutkimustoimintaa suorittaneille henkilöille maksamista ennakonpidätyksen alaisista palkoista ja määrästä, joka on 60 prosenttia verovelvollisen tilaamien ja verovuonna vastaanottamien tutkimuspalvelusten hankintamenosta. Vähennys otettaisiin huomioon vahvistettaessa verovuoden tappiota." <sup>2</sup>

Ylimääräisen tutkimusvähennyksen määräksi arvioitiin 50-60 miljoonaa markkaa ja vähennystä oli tarkoitus suurentaa siitä saatujen kokemusten pohjalta. Valtion verotulojen ajateltiin vähenevän noin 20 miljoonaa markkaa, joka olisi siis valtion tuki yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnalle.<sup>3</sup>

Huomattavin ero voimaantulleen tutkimusvähennyksen ja yritysverotustoimikunnan ehdotuksen välillä on se, että yritysverotustoimikunnan ehdotus oli EVL:n 18 a § ja

---

1 Yritysverotustoimikunnan mietintö 42/80, 72-76

2 Yritysverotustoimikunnan mietintö 42/80, 75-76

3 Yritysverotustoimikunnan mietintö 42/80, 74-76



tutkimustoiminta käsitteenä olisi ollut sama kuin EVL:n 8 §:n 6)-kohdassa, 25 §:ssä ja 34 §:n 2. momentin 7)-kohdassa. Lopullisessa tutkimusvähennyslaissa tutkimus- ja kehittämistoiminta määriteltiin Tilastokeskuksen määritelmän mukaisesti.<sup>1</sup>

### 3.1.2

#### Teknologiakomitean (55/80) ehdotus

Teknologiakomitea painotti vero- ja finanssipolitiikan tärkeyttä investointien sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan edistämisessä. Huolimatta siitä, että yritysverotuksemme taso oli läntisten kilpailijamaidemme luokkaa, verotuksessamme oli yksityiskohtia, jotka haittasivat uuden teknologian käyttöönottoa. Verotusta uudistettaessa olisi pitänyt kiinnittää huomiota erityisesti näihin heikkouksiin. Komitea katsoi, että vero- ja finanssipolitiikkaa sekä lainsäädäntöä yleensäkin olisi pitänyt kehittää niin, että ne olisivat edistäneet uuden teknologian käyttöönottoa ja sen edellyttämää investointitoimintaa. Tämä olisi edellyttänyt mm. tuotannollisia investointeja rasittavien ylimäääraisten kustannusten poistamista sekä muitakin vero- ja finanssipoliittisia toimenpiteitä, joilla oltaisiin voitu parantaa etenkin pienten ja keskisuurten teollisuusyritysten omarahoitusmahdollisuuksia.<sup>2</sup>

Myös teknologiakomitea ehdotti samantapaista tutkimusvähennystä valtionverotukseen kuin yritysverotustoimikuntakin. Tutkimusvähennyksen olisi pitänyt olla teknologiakomitean mukaan peräti 15 prosenttia pääasiassa tutkimustoimintaa suorittaneiden henkilöiden ennakonpidätyksen alaisista palkoista sekä 60 prosenttia verovelvollisen verovuonna maksamien tutkimuspalveluiden hankintamenosta.

---

1 Yritysverotustoimikunnan mietintö 42/80, 76.  
kts. myös kohta 1.3

2 Teknologiakomitean mietintö 55/80, 117-118



Ehdotuksella ei pyritty yritysverotuksen kokonaistason muuttamiseen. Vähennys olisi pitänyt komitean mielestä ottaa huomioon vahvistettaessa verovuoden tappiota. Valtion tuki eli verotulojen menetys olisi ollut vuoden 1980 hintatason mukaan 45 miljoonaa markkaa ja vähennyksen kokonaismäärä 100 miljoonaa markkaa.<sup>1</sup>

Teknologiakomitean ehdotus oli selvästi yleisempi ja epämääräisempi kuin varsinaisten verotuskomiteoiden. Ehdotuksessa ei määritelty sen paremmin tutkimus- ja kehitystoimintaa eikä sitä, miten uusi tutkimusvähennys olisi sovitettu voimassaoleviin tutkimustoimintaa edistäviin verosäännöksiin.<sup>2</sup>

### 3.1.3

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotuskohtelu ulkomailla

#### 3.1.3.1

Ruotsin tutkimusvähennys

Ruotsissa on ollut vuoden 1974 verotuksesta lähtien voimassa erityinen tutkimusvähennys valtionverotuksessa. Tutkimusvähennys on kymmenen prosenttia tutkimusmenoista (ns. perusvähennys) sekä 20 prosenttia tutkimusmenojen kasvusta verrattuna edelliseen verovuoteen (ns. kasvuvähennys).<sup>3</sup>

Vähennykseen ovat oikeutettuja teollisuusyritykset riippumatta yritysmuodosta. Teollisuuteen luetaan mm. voimalaitos-, kaivos- ja rakennustoiminta. Sen sijaan vähen-

---

1 Teknologiakomitean mietintö (55/80), 117-118

2 Samansuuntaisia ehdotuksia sisälsivät myös Valtioneuvoston periaatepäätös teknologiapolitiikasta 12.8.1982, komiteamietintö 10/83, kauppa- ja teollisuusministeriö 15.7.1982 ja teollisuusneuvottelukunta 6.7.1982.

3 Engblom, 287; Ekman, 419-420 ja Ruohtula, 2  
Kts.myös tutkimusmenojen käsittelystä Ruotsin vero-oikeudessa s. 12,17 ja 25.



nyksen ulkopuolelle jäävät palvelu- ja korjausyritykset sekä maa- ja metsätalous. Ruotsin riksskatteverket on antanut tarkemmat ohjeet siitä, mitkä toimialat ovat oikeutettuja tutkimusvähennykseen.<sup>1</sup>

Tutkimustoiminnaksi katsotaan Ruotsissa Tilastokeskuksen määritelmän mukaisesti järjestelmällinen ja päämäärähaikainen toiminta uuden tiedon ja uusien ideoiden löytämiseksi ilman käytännön sovellutuksia (perustutkimus) tai tietty perustutkimuksen sovellutus tavoitteena (soveltava tutkimus). Kehittämistoiminta on tutkimustuloksen ja tieteellisen tietämyksen järjestelmällistä hyväksikäyttöä uusien tuotteiden, prosessien tai järjestelmien aikaansaamiseksi tahi olemassaolevien oleellinen parantaminen. Käsite "jotakin olennaisesti uutta" on ratkaisevin kriteeri tässä määritelmässä. Lisäksi toiminnalla on oltava tai sillä oletetaan olevan tuloa kerryttävä vaikutus.<sup>2</sup>

Tutkimusvähennys saadaan tehdä valtionverotuksessa siinä tulolähteessä, missä tutkimustoiminta tapahtuu. Vähennyksen vähimmäismäärä sekä perus- että kasvuvähennyksessä on 5.000 SEK. Vähennys lasketaan siten, että tutkimushenkilöiden ennakonpidätyksen alaiset palkat kerrotaan luvulla 5/3. Koska kerroin on näin suuri, käytännössä se kattaa muitakin kuin henkilöstömenoja. Palkoiksi katsotaan kaikki ne maksut, joista on suoritettu työnantajan sosiaaliturvamaksut; siten tarkkailu on helppoa. Jos henkilö on vain osan työajasta suorittanut tutkimustyötä, vain tämä osa otetaan huomioon vähennystä laskettaessa. Laskentaperusteeseen luetaan myös ulkopuoliselle tutkimuslaitokselle suoritettut jäsenmaksut, avustukset ja muut vastaavat suoritukset, koska muuten pienet ja keskisuuret yritykset, joiden tutkimusvoimavarat ovat pienemmät kuin suuryritys-

---

1 Engblom, 288 ja Ekman, 420

2 Engblom, 288 ja Ekman, 420-421



ten, olisivat huonommassa asemassa. Ulkomaille suoritettujen avustusten määrä saa ylittää 250.000 SEK:a vain verottajan luvalla. Edelleen patenttien ja lisenssien osien aiheuttamat menot lisätään laskentaperusteeseen. Vastaavasti laskentaperusteesta vähennetään lisensseistä ja patenteista saadut tulot sekä tutkimustoimintaa varten saadut avustukset.<sup>1</sup>

Yrityksen, joka haluaa tehdä erityisen tutkimusvähennyksen, täytyy esittää veroilmoituksen liitteessä selvitys erittelyineen verovuoden tutkimusmenoista. Tutkimusvähennyksen perusvähennys saatiin tehdä Ruotsissa ensimmäisen kerran vuoden 1974 verotuksessa ja kasvuvähennys vuoden 1975 verotuksessa.<sup>2</sup>

Edellä selvitetty määräaikainen laki oli voimassa vuoteen 1982 asti ja vuoden 1983 verotuksesta alkaen pysyvissä laissa on tutkimusvähennyksen laskentaperustetta laajennettu tutkimusmenojen kasvua suosivaksi. Laskentaperusteiden palkkakerroin nostettiin 2,5:ksi ja tutkimushenkilökunnan palkoiksi katsottiin sellaisten henkilöiden palkat, jotka ovat vähintään neljäsosan työajastaan tehneet tutkimustyötä. Perusvähennys pudotettiin viiteen prosenttiin laskentaperusteesta, mutta kasvuvähennys nostettiin 30 prosenttiin laskentaperusteiden kasvusta. Kummankin vähennyksen minimi nostettiin 20.000 SEK:uun. Muilta osin tutkimusvähennyslaki säilyi samana.<sup>3</sup>

Ruotsissa tutkimusvähennyksen valvonta tapahtuu veroviranomaisten toimesta kuten muunkin yritysverotuksen, eikä veroviranomaisten hallintotyön ole katsottu lisääntyneen tutkimusvähennyksen johdosta mainittavasti. Vähennys-

---

1 Engblom, 287-289 ja Ekman, 421-423

2 Engblom, 290 ja Ekman, 423

3 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 21 ja Ruohutula, 1



nyksen teollisuuden tutkimustoimintaa edistäviä vaikutuksia on ollut vaikea selvittää, ja veroviranomaisten mielestä vaikutus on ollut pieni ja lisäksi se on kohdistunut yrityksiin, jotka muutenkin ovat menestyneet.<sup>1</sup>

### 3.1.3.2

Muut läntiset teollisuusmaat

Muissa läntisissä teollisuusmaissa tutkimustoiminnan tukimuodot voidaan ryhmitellä seuraavasti:<sup>2</sup>

- 1) tutkimuskustannusten perusteella tehtävät ylimääräiset vähennykset
- 2) tutkimusinvestointien perusteella annettavat poikkeukselliset poistomenettelyt tai erikoisvähennykset
- 3) tulojen rahastointi tulevaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa varten
- 4) suorat avustukset.

Ensimmäistä tutkimustoiminnan tukimuotoa käyttävät Ruotsin ohella Belgia, Kanada, Japani ja USA:ssakin vastaava järjestelmä otettaneen lähiaikoina käyttöön. Toista tukimuotoa käyttävät Englanti, Irlanti, Ranska sekä Kanada ja Belgia, joissa on voimassa myös tukimuoto 1. Rahastosiirrot ovat käytössä vain Norjassa. Sen sijaan erilaisia julkisen sektorin tutkimusavustuksia on käytössä lähes kaikissa läntisissä teollisuusmaissa, myös Suomessa.<sup>3</sup>

Teollisuutta edistävistä vaikutuksista ei ole tietoa. Tuki on kohdistunut pääasiassa vain voittoa tuottaviin

---

1 Ruotula, 2

2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 21 ja Ruotula, 1

3 Ruotula, 1 ja tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 20



yrityksiin.<sup>1</sup> Tutkimustoiminnan määrittely ja rajanvedot ovat tuottaneet vaikeuksia kaikissa maissa.<sup>2</sup>

#### 3.1.4

##### Eri tukivaihtoehdot

Julkisen vallan tukea yritysten tutkimustoiminnalle on välillistä ja välitöntä. Välitöntä tukea ovat suorat avustukset ja edulliset lainat, joita myöntävät kauppa- ja teollisuusministeriö, Kehitysaluerahasto Oy, Suomen itsenäisyyden juhluvuoden 1967 rahasto SITRA ja PKT-säätiö. Välittömän tuen hyviä puolia ovat tarkka kohdentuminen, taloudellisuus ja nopeavaikutteisuus. Tuella kyetään tutkimushankkeen ominaispiirteet huomioonottavalla tavalla ja tehokkaasti edistämään yksilöityjä projekteja, joiden kansantaloudelliset ja muut vaikutukset voidaan jo ennalta arvioida. Välittömän tuen huonoina puolina ovat sen hallinnollinen raskaus sekä se, että tuki tulee kyseeseen vasta silloin, kun tutkimushanke on jo saatettu melko pitkälle. Tällöin, jos tukea ei saadakaan ja jos yritys luopuu hankkeesta, se on jo aiheuttanut kustannuksia yritykselle.<sup>3</sup>

Välillinen tutkimustoiminnan tuki tapahtuu verotuksen avulla yrityksille. Välillisen tuen hyviä puolia ovat lähinnä se, että välillinen tuki ohjaa yrityksiä lisäämään tutkimustoimintaa ja yleensäkin se lisää tutkimustoiminnalle suotuisaa ilmapiiriä. Edelleen tuki vaikuttaa yrityksen päätöksentekoon siten, että se tekee tutkimustoiminnan hankkeet useasti edullisemmaksi kuin muut

---

1 Asian voi mielestäni ajatella myös kääntäen: tutkimustoimintaan panostaneet yritykset tuottavat onnistuneiden tutkimusinvestointien ansiosta voittoa.

2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 21 ja Ruohutla, 1

3 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 23-25



niiden kanssa kilpailevat suunnitelmat. Välillisen tuen huonoja puolia ovat etenkin verrattuna suoraan tukeen hidasvaikutteisuus ja huono kohdentuminen.<sup>1</sup>

Välillisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukeen eli lähinnä verotussäännöksiin voidaan tehdä sellaisia muutoksia, jotka edistävät tutkimustoimintaa yrityksissä. Lähinnä tällaisia muutoksia ovat joko tutkimuspanoksiin liittyvien verojen tai yrityksen tuloveron alentaminen. Ensiksi mainittuja ovat mm. työnantajan sosiaaliturvamaksu ja investointien liikevaihtoverot. Näillä olisi mahdollista tukea tutkimustoimintoja esim. pienentämällä tutkimushenkilökunnan palkoista maksettavia sosiaaliturvamaksuja<sup>2</sup> ja saattamalla ostovähennyksen piiriin liikevaihtoverolliset tutkimustoiminnan kone- ja laiteinvestoinnit ( M 56: Liikevaihtoverolain 17 § ja M 57 a: L eräitä tuotannollisia investointeja koskevista poikkeuksista liikevaihtoverolakiin 2-3 § ). Verotuksen avulla myönnettävä tuki tulisikin kytkeä kiinteästi yrityksen tutkimus- ja kehittämismenoihin. Yrityksen tutkimusmenot muodostuvat eri menolajeista ja liittyvät varsin usein yrityksen muuhunkin toimintaan. Siksi hallinnollisten syiden vuoksi on järkevää kytkeä verotuki johonkin yksiselitteisesti laskettavaan menoerään, joka kuvastaa tutkimustoiminnan suuruutta yrityksessä. Tällainen menoera on yrityksen tutkimushenkilökunnan palkkamenot.<sup>3</sup>

Toimintavarausta (EVL 46 a §) voitaisiin kehittää siten, että tutkimustoimintahenkilöstön palkkojen osalta siihen ei liittyisi voittosidonnaisuutta kuten nyt ja siten, että toimintavaraus olisi tutkimushenkilöstön palkkojen osalta korkeampi.

---

1 Ruohutla, 1 ja tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 20

2 Työnantajan yleinen maksuvelvollisuus on säädetty työnantajan sosiaaliturvamaksulain (M 51 4.7.1963/366) 1 §:ssä ja maksujen määrä kunakin vuonna voimassa olevassa asetuksessa.

3 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 23-25



Toimintavaraus voitaisiin edelleen tavallaan yhdistää eräänlaiseksi tutkimus- ja toimintavaraukseksi ottamalla huomioon varausta laskettaessa myös muut tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot esim. ulkopuolisilta hankittujen tutkimuspalvelujen menot.<sup>1</sup> Tässä tapauksessa tulisi mielestäni yhdistetystä toiminta- ja tutkimusvarauksesta ai-  
van liian monimutkainen käytännössä sovellettavaksi sekä yritysten että verottajan kannalta, kun jo nyt tietääkseni toimintavarauksen käytössä verovelvollisilla on usein hankaluuksia.

Tutkimus- ja kehittämistoimintaa varten olisi mahdollista luoda täysin erillinen varausjärjestelmä. Tällainen tuloksentasaajajärjestelmä ei ottaisi huomioon tutkimustoiminnan pitkäjänteisyyttä ja se kohdistuisi helposti myös sellaisiin yhtiöihin, joilla muutenkin on kuluvarastoa. Kai-  
ken lisäksi veroetu saataisiin jo ennenkuin yritys on ryhtynyt tutkimustoimintaan. Jos yritys on tehnyt tutkimusvarauksen ja se ei aloitakaan tutkimustoimintaa, yritys saa aiheetonta veroluottoa, kunnes varaus purkautuu. Kos-  
ka jo nyt voimassaolevista lukuisista varauksista investointivarausta voidaan käyttää tutkimusmenojen kattami-  
seen, ei nähdäkseni ole aiheellista luoda päällekkäisiä varauksia.<sup>2</sup>

Tutkimustoiminnan edullisuutta voitaisiin lisätä EVL:n poistosäännösten uusimisella siten, että ne sallisivat nopeammat tai kokonaan vapaat poistot tuloverotuksessa. Tutkimusvähennystyöryhmä kuitenkin katsoi, että EVL:n 25 § sallii jo nyt täysin vapaan kulukirjauksen ja EVL:n

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 23-24

2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 24

Investointivarauslaki 9 § 2)-kohta: Investointivarausta saadaan käyttää tutkimus- ja tuotekehittelytoiminnasta, työvoiman koulutuksesta, työsuojaelutoimenpiteistä, verovelvollisen tuotteiden viennin edistämisestä tai ympäristön suojelemisesta aiheutuviin menoihin. Lisäksi verovelvollisella on oikeus 16 §:n mukaisesti kolmen prosentin investointivähennykseen.



34 § 2 momentin 7)-kohta on riittävän edullinen tutkimustoiminnan rakennusten poistosäännöksenä, eikä pitänyt tarkoituksenmukaisena kehittää nykyisen EVL:n puitteissa tutkimustoiminnan suosimista.<sup>1</sup>

Tutkimustoiminnan veroetu olisi mahdollista kytkeä veronalaiseen tuloon tuloverotuksessa säätämällä julkisen sektorin tutkimustoimintaa varten antamat avustukset osittain tai kokonaan verovapaiksi. Tällä kuitenkin vain suosittaisiin kahteen kertaan niitä yrityksiä, jotka ovat jo saaneet valtiovallan tukea tutkimustoiminnalleen.<sup>2</sup>

Verosta tehtävä vähennys olisi myös mahdollinen tutkimusto tutkimus- ja kehittämistoiminnalle. Jotta vähennys kohdistuisi myös niihin yrityksiin, jotka maksavat vähän tai ei ollenkaan tuloveroa, olisi mahdollista sellainen menettely, että jos vähennys on suurempi kuin vero, valtio maksaisi yritykselle erotuksen suorana tukena. Luonnollisten henkilöiden verotuksessa valtion verosta tehtäviä vähennyksiä ovat TVL:n 57 §:n huoltaja-, invalidi- ja elatusvelvollisuusvähennykset. Jos tappiontasauksessa ei oteta huomioon tutkimusvähennystä, olisi vähennys verosta käytännössä helppo suorittaa. Koska suurinta osaa tutkimustoimintaa harjoittavia osakeyhtiömuotoisia teollisuusyrityksiä verotetaan suhteellisen veroasteikon mukaan, verotuksen neutraliteettinäkökohdat puhuvat verosta tehtävän vähennyksen puolesta. Tutkimusvähennystyöryhmä kuitenkin katsoi, että verosta tehtävä vähennys ei ole EVL:n tulosta tehtävien vähennysten kanssa sopusoinnussa.<sup>3</sup>

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 25.

Kts. myös liite 1. Verohallitus vastusti lausunnossaan tutkimusvähennystä ja ehdotti suoraa tukea lisättäväksi. (6433/49/8).

2 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 25

3 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83 25 ja 35



## 3.2

## Uusi laki tutkimusvähennyksestä (1023/83)

Laki ja asetus tutkimusvähennyksestä on liitteessä 2. Laki perustuu hallituksen esitykseen 77/83. Esityksen samoin kuinsien perustelujen sisältö on sama kuin tutkimusvähennystyöryhmän muistion ehdotukset tutkimusvähennyslaiksi. Laki sisältää säännökset veronalaisesta tulosta valtionverotuksessa tehtävästä ylimääräisestä tutkimusvähennyksestä (1 §). Vähennys tehdään kirjanpidon ulkopuolisena ns. verolomakevähennyksenä, koska tutkimusmenot ovat jo EVL:n 6 §:n 8)-kohdan nojalla kokonaan vähennyskelpoisia. Vähennyksen huomioiminen verovuoden tappiota laskettaessa ei saanut lakia valmisteltaessa enemmistön kannatusta tutkimusvähennystyöryhmässä, eikä hallituksen esityskään poikennut työryhmän ehdotuksesta. Ne, jotka kannattivat vähennyksen huomioimista verovuoden tappiota laskettaessa, painottivat, että tutkimusvähennyksen tarkoituksena on lisätä yritysten panostusta tutkimukseen ja että veroetu ei saisi riippua yrityksen vuosittaisesta tilinpäätöstilanteesta. Myöskään vastaperustetut yritykset, jotka eniten käyttävät tappiontasauksausta, eivät saa tutkimusvähennyksen veroetua. Kuitenkin on huomioitava, että vastaperustetut yritykset voivat tehdä tappiontasauksen tutkimusmenoista aiheutuneista tappioista tappiontasauslain ja EVL:n nojalla.<sup>1</sup> Tutkimusvähennystyöryhmän enemmistön mielestä tutkimusvähennys ei ole reaali-  
nen menoerä ja lisäksi valtion- ja kunnallisverotuksessa tappio tulisi eri suuruiseksi, koska tutkimusvähennys koskee vain valtionverotusta. Tämä ei mielestäni ole hyvä perustelu, koska varsin usein muutoinkin tappiot kunnallis- ja valtionverotuksessa muodostuvat eri suuruisiksi johtuen tulolähdesäännöksistä kunnallisverotuksessa esim. eri kiinteistö- ja henkilökohtaiset tulolähteet.

---

1 EVL 56 § ja Tappiontasauslain 1-4 §:t.

Kts. myös sivu 45.



Jos tutkimusvähennys olisi otettu huomioon tappiota laskettaessa, saattaisi käydä niin, että yritys kirjanpidossa näyttäisi voittoa, mutta verotuksessa tappiota.<sup>1</sup>

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittely lain 2 §:ssä on Suomen virallisen tutkimustilaston mukainen, josta on selvitys kohdassa 1.3. Tutkimusvähennykseen oikeuttavaan toimintaan ei lueta humanistista, taloustieteellistä, oikeustieteellistä ja muuta yhteiskuntatieteellistä tutkimusta, paitsi jos se liittyy välittömästi johdonkin esimerkiksi tekniseen tutkimus- ja kehittämishankkeeseen. Lisäksi sen tulee samoin kuin muun tutkimus- ja kehittämistoiminnan tähdätä teollisiin sovellutuksiin.<sup>2</sup>

Tutkimusvähennyksen saa 2 §:n 1 momentin mukaan tehdä teollisuutta, kaivos- ja muuta kaivannaistoimintaa sekä sähkö-, kaasu- ja huoltoa<sup>3</sup>harjoittava verovelvollinen. Teollisuuden ei tarvitse olla verovelvollisen pääasiallinen toimiala, mutta tutkimusvähennystä ei myönnetä muusta kuin verovelvollisen liiketulolähteestä.<sup>4</sup> Koska tutki-

---

1 HE 77/-83, 4 ja tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 34-35. Tälläkin hetkellä on voimassa lomakevähennyksiä, jotka otetaan huomioon tappiota vahvistettaessa: M 33 Laki merenkulun veronhuojennuksista 81/433 6 § 2 mom., M 39 Investointivarauslaki 78/1094 16 § 2 mom., M 46 75/1003 Laki kehitysalueiden tuotantotoiminnan edistämiseksi myönnettävistä veronhuojennuksista 2 § 3 mom.

2 HE 77/-83, 4. Kts. myös tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 4-5 ja Teollisuuden Keskusliiton lausunto tutkimusvähennyksestä,<sup>3</sup> jossa kannatettiin myös sellaisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan, joka tähtää tuotteen ulkomuodon muuttamiseen vain markkinoinnin edistämiseksi, sisällyttämiseen tutkimusvähennykseen.

3 Näihin lisämäärittelyksiin vaikutti verohallituksen lausunto 6433/49/83, 3-5

4 HE 77/-83, 4



musvähennystä ei huomioida verovuoden tappiota laskettaessa, ei mielestäni voida, muista lomakevähennyksistä poiketen<sup>1</sup>, verovelvollisen tulolähteitä yhdistettäessä EVL:n 56 §:n mukaan huomioida tutkimusvähennyksen aiheuttamaa tappiota. Tutkimusvähennys voidaan mielestäni vähentää verovelvollisen liiketulolähteestä vain, jos verovelvollisen tulo on positiivinen EVL:n 56 §:n ja TVL:n 33 §:n 1 momentin 7)-kohdan mukaisten tulolähteiden yhdistämisen jälkeen.<sup>2</sup>

Teollisuudella tarkoitetaan Tilastokeskuksen teollisuustilastossa tilastollisen toimialaluokituksen pääryhmiä 2,3 ja 4.<sup>3</sup> Näitä toimialoja ovat mm. malmikaivos- ja muu kaivannaistoiminta, elintarvikkeiden, juomien ja tupakan valmistus, tekstiilien, vaatteiden, nahan ja nahkatuotteiden valmistus, puutavaran valmistus, paperituotteiden valmistus, graafinen tuotanto, kemiallisten maaöljy-, kumi- ja muovituotteiden valmistus, savi-, lasi- ja kivituotteiden valmistus, metallien valmistus, metalli- ja konepajatuotteiden valmistus sekä kaasu-, sähkö- ja vesihuolto. Määritelmän ulkopuolelle jäävät maa- ja metsätalous, rakennustoiminta, kauppa, liikenne sekä muut palveluelinkeinot.<sup>4</sup> Tältä osin lain määritelmä tuntuu hieman suppealta, koska palveluteollisuus eli mm. jätehuolto-, siivous-, pesula-, vartiointi- ja cateringtoiminta toimivat teollisesti ja harjoittavat laajaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa.<sup>5</sup> Suurin epäkohta lain määritelmässä on, Ruotsinkin tutkimusvähennyslaista poikkeavasti, rakennustoiminnan jättäminen ulkopuolelle. Tutkimusvähennystyöryhmä itsekkin oli hieman tyytymätön ratkaisuunsa, mutta vetosi rajanveto-ongelmiin erityisesti rakennustoiminnan suhteesta asen-

---

1 Kts. sivu 44 alaviite 1

2 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 446-447

3 HE 77/-83, 3

4 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 27-28 ja 40-42 ja HE 77/-83, 3

5 Teollisuuden Keskusliiton lausunto 85/83, 3



nustoimintaan ja alaurakointiin sekä siihen, milloin tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy rakennustoimintaan ja milloin taas yksittäiseen rakennusprojektiin. Tutkimusvähennystyöryhmä suositti asian ottamista uudelleen esille, kun tutkimusvähennyksestä on saatu kokemuksia.<sup>1</sup> Päätöstä kritisoiivat rakennustoiminnan osalta Teollisuuden Keskusliitto, Suomen Rakennusurakoitsijaliitto, Rakennusaineteollisuusyhdistys ja Suomen Rakennusliikkeiden Liitto ja konsulttitoimistojen tutkimustoiminnan osalta Suomen Konsulttitoimistojen Liitto. Tosin on muistettava, että jos konsulttiyritykset palvelevat teollisuutta, hyötyvät ne tutkimusvähennyksestä kysynnän kasvun muodossa.<sup>2</sup>

Tutkimusvähennyksen perusteena olevaa määrää kutsutaan lain 3 §:n mukaan laskentaperusteeksi. Laskentaperuste määrätään tutkimus- ja kehittämistoiminnasta aiheutuneiden menojen ja siitä saatujen tulojen perusteella siten, että menot lisäävät laskentaperustetta ja tulot vähentävät sitä.

Laskentaperusteeseen otetaan lain 3 §:n 1 momentin 1)-kohdan mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnassa työskennelleille henkilöille maksetut<sup>3</sup> ennakonpidätyksen alaiset palkat. Tutkimus- ja kehittämistoiminnassa työskennelleillä henkilöillä tarkoitetaan myös tutkimus- ja kehittämishankkeisiin suoranaisesti liittyvissä avustavissa tehtävissä toimineita henkilöitä. Lain 5 §:n 2 momentissa rajataan tutkimustoiminnan palkkoja siten, että jos henkilö on tehnyt tutkimustyön ohella myös muuta työtä, ote-

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 27-28 ja 40-42.

2 Teollisuuden Keskusliiton lausunto tutkimusvähennyksestä 85/83, 2-3 ja Suomen Konsulttitoimistojen ym.liittojen yhteinen lausunto tutkimusvähennyksestä 21.3.83, 1-4.

3 Maksetut-sana viittaa mielestäni selvästi kassaperusteeseen.



taan hänen palkastaan huomioon osuus, joka kohdistuu tutkimustyöhön käytettyyn aikaan, jos aika on vähintään kymmenen prosenttia palveluksesta verovuonna. Palkat on otettu laskentaperusteeksi siksi, että ne kuvaavat tutkimustoiminnan laajuutta yrityksessä, mutta myös hallinnolliset näkökohdat puhuvat palkkojen puolesta. Tässä vaiheessa laskentaperusteen ulkopuolelle jäävät yrittäjän ansiotulo-osuus ja yhtymän osakkaalle jaettu osuus yhtymän tulosta.<sup>1</sup>

Edelleen laskentaperusteeseen luetaan 5 §:n mukaan puolet verovuonna hankittujen tutkimus- ja kehittämispalvelujen hankintamenoista, mikä määrä keskimäärin vastaa palkkojen osuutta näiden palvelujen hinnoista. Tutkimuspalveluihin rinnastetaan lain 3 §:n 1 momentin 2)-kohdan mukaan myös erilliselle tutkimuslaitokselle suoritettut ylläpito- ja muut vastaavat maksut silloin, kun nämä tutkimuslaitokset harjoittavat tutkimustoimintaa, jonka tulokset tulevat maksuja suorittaneiden yritysten käyttöön. Tämä menettely johtuu siitä, että ptk-yrityksilläkin olisi mahdollisuus tutkimusvähennykseen, koska ne ovat riippuvaisia yrityksen ulkopuolella tapahtuvasta tutkimus- ja kehittämistyöstä enemmän kuin suuryritykset.<sup>2</sup> Laskentaperustetta määrättäessä siitä vähennetään lain 3 §:n 2 momentin mukaan puolet verovuonna tutkimus- ja kehittämispalveluista saaduista maksuista ja puolet verovuonna

---

1 HE 77/83, 2. Ruotsissa tutkimustoiminnan palkat kerrotaan 2,5:llä, joten laskentaperusteeseen tulee ainakin osa tutkimusinvestoinneista. Ruotsissa palkoiksi katsotaan sellaiset suoritukset, joista on maksettu työnantajan sosiaaliturvamaksu (Engblom, 288-289).

2 Koska HE:n perusteluissa ei asiaa mainita, tutkimuspalvelu saa nähdäkseni olla myös ulkomaalainen, mikä on mielestäni ristiriidassa sen perustelun kanssa, että tutkimusvähennyksen tarkoitus on lisätä korkeastikoulutetun työvoiman kysyntää Suomessa.



saaduista tutkimustoiminnan avustuksista. Avustuksiin rinnastetaan sellaiset tutkimus- ja kehittämistoimintaan saadut lainat, joiden perimisestä verovuonna on luovuttu. Tutkimus- ja kehittämispalveluiden osalta on kuitenkin se 3 §:n 3 momentin rajoitus, että menoja ja tuloja patentin, mallin tai muun vastaavan aineettoman oikeuden hankkimisesta, luovuttamisesta, käyttämisestä tai käyttöoikeudesta ei oteta huomioon, koska aineettomat oikeudet ovat usein samalla tavalla yritystenvälistä kauppatavaraa kuin aineelliset hyödykkeetkin.<sup>1</sup>

Lain 4 §:n mukaan tutkimusvähennys on kaksiosainen käsittäen perusvähennyksen ja lisävähennyksen. Perusvähennys on 25 prosenttia laskentaperusteesta, jos laskentaperuste on vähintään 50.000 markkaa ja enintään 1.000.000 markkaa. Laskentaperusteen ylittäessä 1.000.000 markkaa perusvähennykseen lasketaan 4 §:n 2 momentin mukaan kymmenen prosenttia ylimenevästä osasta kuitenkin niin, että vähennyksen yhteismäärä on enintään 2.500.000 markkaa. Laskentaperusteelle on asetettu sen vuoksi 50.000 mk:n alaraja, että lähinnä hallinnollisten syiden takia ei ole tarkoituksenmukaista myöntää tutkimusvähennystä aivan vähäisistä tutkimus- ja kehittämispanoksista. Perusvähennyksen porrastuksella ja enimmäismäärällä on se tarkoitus, että tuki kohdistuisi lähinnä pkt-yrityksiin. Lisävähennystä myönnetään 50 prosenttia siitä määrästä, jolla verovuoden laskentaperuste ylittää vähintään kymmenellä prosentilla edellisen vuoden laskentaperusteen. Kymmeneen prosenttiin päädyttiin siksi, ettei aivan vähäisistä tutkimusmenojen lisäyksistä eikä hintatason nousun aiheuttamasta kasvusta ole perusteltua myöntää lisävähennystä. Lisävähennyksellä on tarkoitus edistää tutkimus- ja kehittämistoimin-

---

1 HE 77/83, 4-5 ja tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 29-31. Aineettomien oikeuksien tulot ja menot tultaneen ottamaan Ruotsin mallin mukaisesti laskentaperusteeseen, kun tutkimusvähennyksestä on saatu kokemuksia.



nan reaalista kasvua. Koska lisävähennyksellä ei ole ylärajaa, sen tuki kohdistuu tutkimustoimintaan voimallisesti panostaviin yrityksiin. Lisäksi lisävähennyksen suuressa määrällä on tarkoitus kompensoida suurten yritysten heikompaa asemaa perusvähennyksen kohdalla, koska sen alhainen yläraja koskettaa lähinnä vain suuryrityksiä. Lisävähennyksen määrää laskettaessa on tärkeää, että verovuoden ja edellisen verovuoden laskentaperusteet ovat vertailukelpoisia.<sup>1</sup> Jos tilikaudet ovat eri pituisia, ne korjataan vastaamaan 12 kuukautta lain 4 §:n 3 momentin mukaisesti. Jotta yritykset eivät hyötyisi lisävähennyksestä perusteettomasti ns. sahaamalla edestakaisin tutkimusvähennyksen laskentaperustetta, lisävähennyksen myöntämisen edellytyksenä on 6 §:n mukaan, että myös edellisen verovuoden veroilmoituksessa on esitetty laskentaperusteiden tutkimusmenot. Lisäksi tutkimusvähennysasetuksen 1 §:n mukaan on selvitettävä laskentaperusteiden enimmäismäärä, jos laskentaperusteeseen ei ole sisällytetty kaikkia laissa tarkoitettuja tutkimusmenoja. Lain 8 §:n mukaan perusvähennys saadaan tehdä ensimmäisen kerran verovuodelta 1984 ja lisävähennys verovuodelta 1985.

Tutkimusvähennyksen yhteismäärän arvioidaan olevan vuodelta 1984 n. 120 miljoonaa markkaa, jos kaikki vähennykseen oikeutetut yritykset käyttäisivät vähennyksen hyväkseen. Tosiasiallisesti valtion tuloveron tuoton arvioidaan alenevan verovuodelta 1984 vain 30 miljoonaa markkaa ja 1985 lisävähennyksen käyttöönoton vaikutuksesta 50 miljoonaa markkaa, koska vain 2/3 tutkimusvähennyksen maksimimäärästä tultaneen käyttämään. Tuki on keskimää-

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 33-34; HE 77/-83, 5 ja verohallituksen lausunto 6433/49/83, 7-8. Lisävähennyksen porrastus on melko kaavamainen johtuen hallinnollisista syistä, mutta inflaation ollessa hyvin pieni jää tutkimusmenojen kasvusta suuri osa huomioimatta lisävähennyksen 10 prosentin rajasta johtuen. Kts. myös Teollisuuden Keskusliiton lausunto 85/83, 4-5.



rin noin kaksi prosenttia yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista. Tutkimusmenojen ollessa alle 2 miljoonaa markkaa tuki on noin kuusi prosenttia ja menojen ollessa yli kaksi miljoonaa tuki on yhdestä kuuteen prosenttiin. Lisävähennyksen tuki on yksi prosentti, jos yritys lisää tutkimusmenoja esim. 20 prosenttia. Tutkimusvähennyksen oletetaan lisäävän tutkimustoiminnan volyymia 8-9 prosenttia vuodessa ja tutkimustoiminnan palkkamenoja 11 prosenttia vuodessa. Tutkimusvähennys mutkistaa jonkin verran elinkeinoverotusta ja siten se lisää hallintokustannuksia.<sup>1</sup>

### 3.3

Tutkimusmenojen ryhmittely uuden tutkimusvähennyksen laskentaperuste huomioonottaen

#### 3.3.1

Palkat

Tutkimusvähennyksen laskentaperusteeseen luetaan lain 3 §:n mukaan tutkimushenkilökunnan ennakonpidätyksenalaiset palkat, kuitenkin siten, että 5 §:n mukaan vain, jos henkilö on verovuonna vähintään kymmenen prosenttia palvelusajastaan tehnyt tutkimus- tai kehittämistyötä tai sitä suoraanaisesti avustavaa työtä. Koska tutkimusvähennyslain tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittely on rajaavampi<sup>2</sup> kuin EVL:n ja lisäksi lain 5 §:n 2 momentissa on tutkimustyöksi katsottavan työn vähimmäisaika säädetty kymmeneksi prosentiksi kokonaistyoajasta, verovelvollisen on ryhmittelyssä noudatettava eri perusteita kuin EVL:n 25 §:n tutkimuspalkkamenoja laskettaessa.

Palkkana otetaan huomioon myös vuosiloma- ja sairausajan sekä äitiysloma-ajan palkat, jos henkilö on myös ennen

---

1 Tutkimusvähennystyöryhmän mietintö VM 11/83, 36-37 ja 39-40; HE 77/-83, 3; Verohallituksen lausunto 6433/49/83, 10.

2 Kts. kohta 1.3.



näitä ajanjaksoja ollut tutkimustehtävissä. Koska luontoiseduistakin maksetaan ennakonpidätys, sisältyvät nekin nähdäkseni laskentaperusteeseen luettaviin palkkoihin. Palkat otetaan huomioon kassaperusteen mukaan eli ne palkat, jotka on verovuoden aikana maksettu tai merkitty työntekijän tilille. Tämä aiheuttaa poikkeamaa EVL:n 22 §:n 1 momentin suoriteperiaatteesta sellaisten palkanluonteisten maksujen osalta, jotka määräytyvät edellisen tilikauden aikana, mutta maksetaan seuraavana tilikautena.<sup>1</sup> Ennakonpidätyksenalaisiin palkkoihin ei lueta TVL:n 17 b §:n ansiotulo-osuutta eikä TVL:n 15 §:n yhtymän osakkaalle jaettua osuutta yhtymän tulosta. Huomioitavaa on, että ne palkat, jotka ovat TVL:n 22 §:n 6)-kohdan eli ns.yhden vuoden säännön nojalla vapaita ennakonpidätyksestä, eivät kuulu laskentaperusteen palkkoihin, vaikka yritykselle olisikin aiheutunut palkkakuluja ulkomailla tapahtuvasta tutkimustyöstä.<sup>2</sup>

Koska sellaisia henkilöitä on vähän, jotka koko verovuoden ovat yksinomaan tehneet tutkimus- ja kehittämistyötä, rajanveto-ongelmat tulevat vaikeuttamaan verovelvollisten laskentaperusteen palkkojen laskemista ja verotarkastuksia. Käytäntö ei tule ehkä olemaan yhtä selkeä kuin hallituksen esityksen perustelut. Tutkimuspäällikönkin tehtäviin kuuluu sellaisia hallinnollisia tehtäviä, joita ei voida katsoa tutkimustyöksi. Nähdäkseni myös loma-aikojen palkkojen kohdistamisessa ongelmallisina seikka on se, suoritetaanko jako lomanmääräytymiskausien työtehtävien perusteella, jolloin loma-ajan palkka ja lomalta-

---

1 Kts.sivu 46 alaviite 3

2 Tuominen, Yritysverotustilaisuudet 1983, 7 ja HE 77/-83, 4-5. Mielestäni tämä on selvä epäkohta laissa työllisyys- ja kilpailunäkökohdat huomioon ottaen. Lisäksi säännös on ristiriidassa lain 3 §:n 2)-kohdan kanssa, jossa mainitut tutkimuspalvelut voivat olla mielestäni myös ulkomaisia. Kts. sivu 47 alaviite 2.



paluuraha on ansaittu tai sen mukaan mitä työtä henkilö on ennen ja jälkeen loman tehnyt. Käytännössä jälkimmäinen vaihtoehto on helpompi soveltaa. Mielenkiintoinen yksityiskohta lain 5 §:ssä on se, että laskentaperusteeseen luetaan sellaisen henkilön palkka, joka on vain osan verovuodesta ollut verovelvollisen palveluksessa ja suorittanut tutkimustyötä työajastaan yli kymmenen prosenttia. Jos henkilö on verovuonna ollut yrityksen palveluksessa vain kymmenen päivää ja tehnyt tutkimustyötä yhden päivän, tämä yhden päivän palkka kuuluu laskentaperusteeseen. Työaikaseurannan ja kirjanpidon merkitykset tulevat varmasti korostumaan, vaikka jälkikäteen on vaikea todeta verovelvollisen selvityksen oikeellisuus.<sup>1</sup>

Tutkimusvähennysasetuksen (22.12.1983/1023) 1 §:ssä säädetään, että tutkimusvähennyksen laskentaperustetta määrittäessä huomioonotettavat palkat on eriteltävä siten, että selvityksestä käy ilmi tutkimus- ja kehittämistoiminnassa työskennelleen henkilön nimi, asema ja koulutus, tutkimus- ja kehittämistehtävät, kokonaispalveluaika verovuonna ja hänelle maksettujen ennakonpidätyksenalaisten palkkojen yhteismäärä sekä se osuus palvelusajasta, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistyöhön. Palkkakirjanpidon vaatimustasoa on nähdäkseni useimmissa yrityksissä nostettava, jotta se täyttää verottajan ja tutkimusvähennysasetuksen 3 §:n vaatimukset. Pieni lievennys, jolla ei ole käytännön merkitystä verovelvollisen selvitystyössä, on asetuksen 2 §:n 2 momentin mukaan se, että jos yrityksen palveluksessa on yli kymmenen henkilöä, joiden palkat otetaan huomioon vähennyksen laskentaperusteeseen, verottajalle riittää näiden osalta ennakonpidätyksenalaisten palkkojen yhteismäärä ja se osuus yhteismäärästä, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistyöhön. Käytännössä verovelvollinen joutuu tekemään itselleen yhtä tarkan selvityksen, vaikka tutkimushenkilökuntaa on yli kymmenen, jotta asetuksen 1 §:n mukainen selvitys olisi oikea.

---

<sup>1</sup> Verohallituksen lausunto 6433/49/83, 8-9 ja HE 77/-83, 4-5.



## 3.3.2

## Tutkimuspalvelujen ja aineettomien oikeuksien hankintamenot

Laskentaperusteeseen luetaan lain 3 §:n 1 momentin 2)-kohdan mukaan puolet verovuonna hankittujen tutkimus- ja kehittämispalvelujen hankintamenoista, mikä määrä vastaa keskimäärin palkkojen osuutta näiden palvelujen arvosta. Lain 3 §:ssä mainittujen tulojen ja menojen kirjaaminen tapahtuu suoriteperiaatteen mukaan, koska 3 §:ssä käytetään sanaa "suoritetuista" muiden paitsi palkkojen kohdalla, jotka kirjataan kassaperiaatteen mukaan<sup>1</sup>.

Kirjanpidossa on suositeltavaa olla oma menotili sellaisille palveluille, jotka kuuluvat laskentaperusteeseen piiriin lain tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittely huomioonottaen. Näin on helppoa selvittää kunkin vuoden lopussa palvelujen hankintameno. Tutkimusvähennysasetuksen 2 §:n 1 momentin 2)-kohdan mukaan on verottajalle annettava selvitys tutkimus- ja kehittämispalvelujen hankintamenon määrästä, suorituksen saajasta sekä suorituksen perusteesta veronkierron estämiseksi. Merkitystä ei ole sillä, onko palvelut ostettu ulko- tai kotimaasta, koska ei laissa eikä hallituksen esityksen perusteluissa ole asiasta mainittu<sup>2</sup>.

Koska laskentaperustetta määrättäessä lain 3 §:n 2 momentin mukaan myös vastaavista tutkimus- ja kehittämispalveluista saadut tulot otetaan 50 prosenttisesti perustetta vähentämään, järkevää on pitää myös erillistä tulotiliä tutkimus- ja kehittämispalvelujen myynnistä. Edelleen laskentaperusteesta vähennetään 3 §:n 2 momentin mukaan puolet tutkimus- ja kehittämistoimintaan saaduista avustuksista. Koska avustuksia jakavien julkisen sektorin laistosten määrä on suppea<sup>3</sup>, verottajan tiedossa on niiden

---

1 Kts. sivu 51.

2 Kts. sivu 51 alaviite 2.

3 Kts. kohta 3.1.4



antamat avustukset ja lainat, joiden perimisestä laitokset ovat verovuonna luopuneet.<sup>1</sup>

Tutkimus- ja kehittämispalveluiden kohdalla on se 3 §:n 3 momentin rajoitus, että menoja ja tuloja patentin, mallin tai muun vastaavan aineettoman oikeuden hankkimisesta, luovuttamisesta, käyttämisestä tai käyttöoikeudesta ei oteta huomioon laskentaperustetta laskettaessa. Jos tutkimuspalvelun myyntitulon tai ostomenon määrästä osa on aineettoman oikeuden aiheuttamaa, se täytyy vähentää palvelun hinnasta, jotta laskentaperusteeseen luettavat tulot ja menot olisivat lain 3 §:n mukaisia.

### 3.3.3

#### Yritysten yhteisten tutkimushankkeiden menot

Tutkimuspalveluihin rinnastetaan tutkimusvähennyslain 2 §:n 1 momentin 2)-kohdan mukaan erillisille tutkimuslaitoksille suoritettut ylläpito- ja muut vastaavat maksut, kun nämä tutkimuslaitokset harjoittavat tutkimus- ja kehittämistoimintaa, jonka tulokset tulevat maksuja suorittaneiden yritysten käyttöön. Tällä tavoin on haluttu tukea pkt-yrityksiä, joiden voimavarat eivät riitä omaan tutkimustoimintaan. Koska tutkimuslaitokset eivät itse harjoita teollisuutta, ne eivät saa tehdä tutkimusvähennystä, muutenhan tuki kertaantuisi. Tutkimusvähennysasetuksen 2 §:n 1 momentin 2) ja 3)-kohtien mukaan verovelvollisen on eriteltävä veroilmoituksessaan ylläpito- ja muut vastaavat maksut tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittaville laitoksille, tutkimuslaitoksen nimi, maksujen peruste sekä selvitys siitä, miten tutkimuslaitoksen toiminta hyödyttää verovelvollisen toimintaa.<sup>2</sup>

---

1 Myyntitulot vähentävät laskentaperustetta, koska muuten tuki kertaantuisi.

2 Tutkimuksen on liitettävä mielestäni samalla tavoin verovelvollisen toimintaan kuin 8 §:n 6)-kohdan tutkimusmenojenkin. Kts.sivut 13-14.



Lain 2 §:n 1 momentin 2)-kohdassa säädetään, että laskentaperusteeseen luetaan puolet verovuonna ulkopuolille tutkimuslaitoksille suoritetuista ylläpito- ja muista vastaavista maksuista. Tutkimuslaitokselle suoritettuja pääomapanoksia ja niihin verrattavia suorituksia ei mielestäni lueta tutkimusvähennyksen laskentaperusteeseen, koska niitä ei voida katsoa ylläpitomaksuiksi. Käytännössä muodostuneet rajanveto-ongelmia siitä, milloin suoritus on pääomapanos ja milloin avustus. Tutkimuslaitos voi mielestäni olla ulkomaalainen, koska asiaa ei mainita laissa eikä hallituksen esityksen perusteluissa.<sup>1</sup> Jos yrityksen avustukset muodostuvat hyvin suuriksi, niitä on pidettävä osiksi pääomapanoksina. Huomio on kiinnitettävä alusta alkaen tutkimuslaitoksen toimintaan. Tutkimuslaitosta perustettaessa yritysten sille maksamat suoritukset ovat selvästi pääomapanoksia esim. osake- tai osuuspääomaa tai säätiön peruspääomaa. Kun perustetun laitoksen toimintaa<sup>2</sup> ylläpidetään yritysten avustuksilla esim. jäsenmaksujen muodossa, menot ovat tutkimusvähennyksen laskentaperusteeseen luettavia. Kun laitoksen toiminta laajenee ja yrityksiltä perittävät avustukset vastaavasti suurenevät, laajennuksiin käytettävät varat ovat pääomapanoksia, vaikka ne rahoitettaisiinkin ensisijaisesti rahoituslaitoksilta saatavilla lainoilla ja lainoja lyhennettäisiin jäsenmaksuilla. Laitoksen toiminnan ei nähdäkseni voida katsoa laajentuvan, jos sinne otetaan lisää palkattua henkilökuntaa, koska tutkimusvähennys perustuu palkkamenoihin. Sen sijaan lisähenkilökunnan työpaikkojen vaatimat laajennusinvestoinnit kuuluvat mielestäni pääomapanoksilla rahoitettaviin menoihin. Normaalet korvausinvestointeja voidaan verrata EVL:n 30 §:n selostukseen Ikkala-Andersson-Nuorvalan<sup>3</sup> kommentaarissa. Perusparannus- ja kor-

---

1 Kts.sivu 49 alaviite 2 ja sivu 51 alaviite 2.

2 Palkkakulut sekä uusintainvestoinnit ja muut normaalit käyttökulut.

3 Ikkala-Andersson-Nuorvala, 297



jausinvestoinnin ero on esim. jos rakennuksen loppuunkulunut huopakatto korvataan kuparikatolla. Tästä investoinnista on laajennusta kupari- ja huopakaton hintojen erotus. Yritysten ei ole mahdollista naamioida pääomapanoksia jäsenmaksuiksi, jos ja kun verottaja seuraa tutkimuslaitosten toimintaa. Mahdolliset tutkimusvähennyksen laskentaperusteeseen lasketut pääomapanoksen luonteiset avustukset on oikaistava, etteivät yritykset saa aiheetta tutkimusvähennystä hyväkseen.

Yritysten avustusten pääomaluonteisuuden ratkaisemisen kuten myös palkkojen luettavuuden laskentaperusteeseen, lainlaatijat ovat ilmiselvästi jättäneet oikeuskäytännön varaan.

### 3.3.4

#### Koneet, laitteet ja rakennukset

Kone-, laite-, rakennus- ja muut vastaavat investoinnit jäävät kokonaan tutkimusvähennyksen ulkopuolelle.<sup>1</sup> Käytännössä ainakin osa käyttöomaisuuden hankintamenoista tulee kuitenkin tutkimusvähennyksen piiriin välillisesti, koska tutkimuspalvelujen hinnat sekä tutkimuslaitoksille suoritettavat avustukset voivat sisältää käyttöomaisuuden hankintamenoja. On muistettava tutkimusvähennysasetuksen säännös,<sup>2</sup> jossa säädetään, että verovelvollisen on annettava palvelujen ja avustusten maksujen perusteista selvitys. Hinnoittelun perusteiden oikeellisuuden selvittäminen jälkikäteen verotarkastuksissa on hyvin vaikeaa.

## 4

### SUOSITUS TUTKIMUSMENOJEN RYHMITTELYKSI KIRJANPIDOSSA

Yhtenäistä suositusta tutkimusmenojen ryhmittelyksi kirjanpidossa EVL:n ja tutkimusvähennyslain säännökset huo-

---

1 Samoin kuin eräät muut välilliset tutkimusmenot, joita EVL:n 25 §:n mukaan voidaan aktivoida. Ruotsissa tutkimusvähennys kattaa osan myös käyttöomaisuuden investoinneista, kts. sivu 36.

2 Kts.sivut 53-54.



mioonottaen ei voida antaa. Suurin syy tähän on se, että tutkimusvähennyslaissa tutkimus- ja kehittämistoiminta on määritelty eri tavalla kuin EVL:ssä ja tutkimusvähennykseen ovat oikeutettuja vain lain 2 §:ssä mainitut teollisuusyritykset. Tutkimusvähennyslain tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittely on huomattavasti suppeampi, sillä EVL:n tutkimustoiminnan käsite on " liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtäävää tutkimustoimintaa" eikä EVL sisällä toimialarajoituksia. Lisäksi tutkimusvähennyslain 5 §:n 2 momentin tutkimustyöhön käytettävän ajan kymmenen prosentin alaraja rajoittaa tutkimusvähennyksen piiriin kuuluvia palkkoja. Tosin patentointiin kohdistuviin välillisiin tutkimuspalkkoihin voidaan mielestäni osin soveltaa samantapaista ryhmittelyä, koska patentoinnin välilliset 25 §:n mukaiset tutkimuspalkat kuuluvat myös tutkimusvähennyksen laskentaperusteeseen lain 2 §:n 1 momentin ja 3 §:n 1 momentin 1)-kohdan nojalla, kuitenkin 5 §:n 2 momentin rajoitus huomioonottaen.

EVL:n 6 §:n 8)-kohdan vähennyskelpoisuus- ja 25 §:n jakso-  
sotussäännöksen piiriin kuuluvat tutkimuslaitoksille suoritettut pääomapanosten luonteiset maksut, kun taas tutkimusvähennyslain 3 §:n 1 momentin 2)-kohdan mukaan laskentaperusteeseen luetaan vain ylläpito- ja muut vastaavat maksut. Verovelvollisen on siis ryhmiteltävä pääomapanoksen ja ylläpitomaksujen luonteiset suoritukset eri tavoin erilaisten säännösten vuoksi.

#### 4.1

##### EVL:n jaksotussäännösten vaikutus

EVL:n jaksotussäännösten huomioiminen kirjanpidossa on tärkeää, koska verovelvollinen voi hyödyntää EVL:n 25 §:n ja 34 §:n 7)-kohdan edullisia poistossäännöksiä vain, jos hän on huomionnut EVL:n 54 §:n 2 momentin säännöksen, jossa säädetään, että verovelvollinen ei saa poistoina vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikai-



semmin kirjanpidossaan vähentänyt. Tutkimusmenojen vähennyskelpoisuus on muodostunut oikeuskäytännössä selkeäksi. EVL:n ongelmallisista kohtia on kuitenkin välittömän ja välillisen tutkimusmenojen erottaminen, koska menon jaksotus muodostuu erilaiseksi. Verottaja ei tee ratkaisujaan verovelvollisen liiketaloudelliselta pohjalta laaditun kustannuslaskennan perusteella, vaan korostaa menon todellista luettavuutta hankintamenoon eli menon yhteyttä hankintaan. Tätä ei oikeuskäytäntö ole vielä pystynyt ratkaisemaan siten, että olisi olemassa selkeä raja välillisten ja välittömien menojen välillä, koska tapaukset ovat niin erilaisia ja yleensä ainutkertaisia toisiinsa verrattuna.

Rakennusten kohdalla säännökset ovat selkeämmät oikeuskäytännön yhdenmukaisuuden ansiosta kuin muiden tutkimusmenojen. On olemassa tiettyjä tutkimuksia (esim. pohjatutkimukset) rakennusvaiheessa, jotka kuuluvat rakennuksen hankintamenoon ja toisaalta sellaisia tutkimuksia (esim. rakennustapakokeilut), jotka voivat kuulua välillisiin eli EVL:n 25 §:n mukaan jaksotettaviin tutkimusmenoihin. Patentin hankintamenon ja patentoinnin aiheuttamat tutkimusmenojen jaksotussäännökset ovat erilaisia. Ennenkaikkea patentin hankintamenoa ei ole tarkkaan määrätty. Muut välilliset menot, jotka ovat aiheutuneet patentoinnista, vähennetään vuosikuluina EVL:n 22 §:n mukaan. Valitettavaa on, että jos patentointi ei onnistu, menojen jaksottaminen on selkeämpää, koska patentin hankintamenoa ei muodostu. Tästä seurauksena verovelvollisen olisi jaettava tutkimusmenot välillisiin ja välittömiin sen mukaan, mitä menoja olisi voitu vähentää 22 §:n tai 25 §:n mukaan, jos patentointi olisi epäonnistunut. Patenttoimismenot, jotka patentointi onnistuessaan aiheuttaa, ovat selkeästi patentin hankintamenoon kuuluvia ja 37 §:n mukaan jaksotettavia.

Kaiken kaikkiaan verovelvollisen olisi syytä pitää ainakin jonkinasteista erillistä kustannuslaskentajärjestelmää, jossa olisi huomioitu verottajan näkökulma. Se ei



olisi luonnollisestikaan yhtä tärkeä liikkeen toiminnan kannalta kuin laskentatoimen ja kirjanpitolain pohjalta tehty kustannuslaskentajärjestelmä. Erillinen kustannuslaskenta, joka on laadittu verolainsäädännön pohjalta, auttaa verovelvollista laatimaan tilinpäätöksen siten, ettei ikäviä jälkiverotusseuraumuksia tapahdu.

#### 4.2

##### Tutkimusvähennyslain laskentaperusteen vaikutus

Tutkimusvähennyslain tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä vähennykseen oikeutettujen toimialojen määrittelyt tulevat muodostamaan rajanveto-ongelmia. Lisäksi tutkimusvähennyslain 3 §:n 1 momentin 1)-kohdan palkkojen määrittely ei ole aukoton eikä selkeä. Oikeuskäytäntö tulee antaa lopulliset ohjeet etenkin sairaus- ja loma-ajan palkkojen laskentatavasta laskentaperusteeseen. Myös tutkimuslaitoksille suoritettujen avustusten tulkitseminen todelliseksi avustuksiksi tai pääomapanoksiksi on pitkälti oikeuskäytännön varassa.

Kaikki tutkimusvähennyksen laskentaperusteeseen luettavat menot ovat myös EVL:n nojalla välillisiä tutkimusmenoja. Laskentaperusteen selvittämiseksi olisi laadittava erillinen, mutta edullinen järjestelmä. Tällainen olisi helppoin tehdä ATK-kirjanpitojärjestelmän yhteydessä siten, että tiliöintivaiheessa koodattaisiin tutkimusvähennyslain mukaan laskentaperusteeseen kuuluvat tulo- ja menotositteet ja ne summattaisiin kirjanpidon yhteydessä, mutta sen ulkopuolella. Näin olisi helppo kunkin vuoden lopussa tilinpäätöshetkellä tulostaa eri laskelma, joka olisi tutkimusvähennyksen laskentaperuste. Lisäksi voitaisiin tositteista laatia tutkimusvähennysasetuksen 2 §:n vaatimat selvitykset verolomakkeeseen.<sup>1</sup> Edelleen tulostuslistassa olisi vertailuna samalla menetelmällä laadittu edellisen

---

<sup>1</sup> Tutkimusvähennysasetuksen 2 §:n vaatimuksia on käsitelty sivuilla 52-54.



vuoden laskentaperuste, joten verovelvollinen suoraan näkisi, onko hänellä oikeus tehdä myös lisävähennys. Näin täytettäisiin lain 6 §:n säädös, että jos lisävähennystä vaaditaan, on vastaavalla tavalla laadittu selvitys ollut myös edellisen vuoden veroilmoituksessa. Edellä selvitettyyn ATK-kirjanpidon yhteydessä summattavaan laskentaperusteeseen olisi helppo normaalin palkkakirjanpidon kautta selvittää asetuksen 2 §:n 1 momentin 1)-kohdan tiedot sekä yhdistää laskentaperusteeseen kuuluvat palkat asetuksen 3 §:n vaatimalla riittävällä tarkkuudella, kuitenkin huomioiden lain 5 §:n 2 momentin kymmenen prosentin alarajan tutkimustyöhön käytettävästä kokonaistyöajasta.



## LÄHDELUETTELO

- Andersson, Edward Johdatus vero-oikeuteen. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja 156. 3. painos. Helsinki 1978.
- Andersson, Edward Tulo- ja varallisuusverolaki. 2. painos. Helsinki 1982.
- Andersson, Edward Om de inkomstskatterättsliga periodiserings reglernas flexibilitet. Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland 1983:3, 115-140.
- Ekman, Gösta Skattelättnad för forskning och export. Skattenytt 1973:8, 419-425.
- Engblom, R. Skattelagsstiftningen vid 1973 års vårriksdag. Svensk Skattetidning 1973:10, 287-290.
- Frascantì Manual The Measurement of Scientific and Technical Activities, proposed standard practice for surveys of research and experimental development. Paris 1981.
- Geijer-Rosenquist-Sterner Skattehandbok I-II. 8. painos. Stockholm 1977.
- Grosskopf, Göran-Edwards-son, Leif Inkomst- och förmögenhetsbeskattning I-II. Stockholm 1981.
- Ikkala, Olli-Andersson, Edward-Nuorvala, Erkki Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. 4. painos. Helsinki 1981.
- Järvinen, Risto-Nuorvala, Erkki-Riistama, Veijo-Tikkanen, Jukka Uusi kirjanpitolainsäädäntö. Ekonomiasarja 30. Jyväskylä 1980.
- Kauppalehti Rakentajillekin tutkimusvähennys. 22.9.1983.
- Kauppalehti Yritysten yhteiset hankkeet tutkimusvähennyksen piiriin. 28.9.1983.
- Kauppalehti Tutkimusvähennys. 5.10.1983.
- Kauppalehti Yritysten tutkimusvähennys käsitte-  
llyyn. 25.11.1983.
- Kauppalehti Tutkimusvähennyksestä on annettu ase-  
tus 17.1.1984.
- Lundell, S.V. Förslag med bestämmelser om avdrag vid beskattning för forskningverksamhet. Skattenytt 1970:1-2, 83-84.



|   |   |
|---|---|
| Mikkonen, Olavi   | Välittömästä hankinta- ja valmistusmenosta EVL 14 §:n soveltamiskysymyksenä. Verotus 1972:5, 191-194. |
| PKT-toimikunta  | Komiteamietintö 10/1983.  |
| Teollisuuden Keskusliitto   | Tutkimus- ja kehitystyön organisointi teollisuusyrityksessä. Liiketaloudellinen päivä 20.10.1982.     |
| Teollisuuden Keskusliitto   | Lausunto tutkimusvähennyksestä 16.6.1983 85/-83.  |
| TKL-Palvelu Oy  | Tutkimusvähennys. Yritysverotustilaisuudet 1983.  |
| Riistama, Veijo-Jyrkkiö, Esa  | Operatiivinen laskentatoimi. Ekonomia-sarja 12. 6.painos. Espoo 1980.                                 |
| Riistama, Veijo-Jyrkkiö, Esa  | Välittömästä hankintamenosta EVL:n 14 §:n soveltamisongelmana. Verotus 1973:2, 51-55.                 |
| Ruhtula, Timo   | Tutkimusvähennys eräissä teollistuneissa maissa. Kauppa- ja teollisuusministeriö 1982.                |
| Sandström, C.O.   | Kostnader för forskning och utveckling. Skattenytt 1971:3, 67-74.                                     |
| SOU   | Beskattning av företag. 86-87/1977. Stockholm 1977.   |
| Suomen Rakennusurakoitsijaliitto-Rakennusaineteollisuusyhdistys-Suomen Konsulttitoimistojen liitto-Suomen Rakennusliikkeiden liitto | Lausunto tutkimusvähennyksestä 21.3.1983  |
| Suuri valiokunta  | Mietintö 141/1983.  |
| Teknologiatoimikunta  | Komiteamietintö 55/1980.  |
| Teollisuusneuvottelukunta   | Komiteamietintö 20/1980.  |
| Tikka, Kari S.  | Tutkimusmeno ja sen vähentäminen verotuksessa. Tilinpäätäjän päivä no 21 28.11.1972.                  |
| Tikka, Kari S.  | Yritysverotuksen uudistamisesta nykyjärjestelmän pohjalta. Tilinpäätäjän päivä no 32 28.11.1983.      |
| Tikka, Kari S.  | EVL:n uusimmista muutoksista. Tili- ja veropäivät 10.-11.1.1983.                                      |
| Tuominen, Esko  | Tutkimustoiminta ja verotus. Tilinpäätäjän päivä no 29 24.11.1980.                                    |



|                         |  |
|-------------------------|--|
| Tuominen, Esko          | Yritysverotuksen viimeaikaiset muutokset. Tilinpäättäjän päivä no 32 28.11.1983. |
| Valtioneuvosto          | Hallituksen esitys 172/1967.   |
| Valtioneuvosto          | Hallituksen esitys 165/1981.   |
| Valtioneuvosto          | Hallituksen esitys 77/1983.  |
| Valtiovarainministeriö  | Tutkimusvähennystyöryhmän muistio. VM 11/1983.                                   |
| Valtiovarainvaliokunta  | Mietintö 58/1983.  |
| Verohallitus            | Lausunto tutkimusvähennyksestä 6433/49/83 17.6.1983.                             |
| Villard, Börje          | Licensavgifter och skatter. Svensk Skattetidning 1981:1, 23-32.                  |
| Voipio, Jaakko          | Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen. Helsinki 1979.                  |
| Voipio, Jaakko          | Goodwill tuloverotuksessa. Tilinpäätäjän päivä no 31 29.11.1982.                 |
| Voipio, Jaakko          | Eräiden jaksotussäännösten soveltamisolojen rajoista. Verotus 1983:3, 156-162.   |
| Yritysverotustoimikunta | Komiteamietintö 42/1980.   |



6.1

## LIITE 1

## YRITYSTEN KULUKSIKIRJAAMISEN KÄYTTÖASTEITA

## Toimiala

|   | Liikevaihto milj. mk |     |          |     | 50,0-     |     |          |     |
|---|----------------------|-----|----------|-----|-----------|-----|----------|-----|
|   | 2,0-4,9              |     | 5,0-19,9 |     | 20,0-49,0 |     | 50,0-    |     |
|   | Käyttö-%             | kpl | Käyttö-% | kpl | Käyttö-%  | kpl | Käyttö-% | kpl |
| Muu kaivannaistoiminta                    | 56                   | 4   | 61       | 5   | 74        | 3   | -        | -   |
| Elintarvikkeiden valmistus                | 65                   | 9   | 75       | 14  | 65        | 17  | 74       | 58  |
| Tekstiilien valmistus                     | 39                   | 5   | 54       | 43  | 54        | 38  | 59       | 18  |
| Puutavaran (paitsi kalusteiden) valmistus | 50                   | 7   | 50       | 16  | 57        | 12  | 52       | 24  |
| Graafinen tuotanto ja kustannus-toiminta  | 61                   | 11  | 65       | 24  | 87        | 24  | 63       | 21  |
| Metallituotteiden valmistus               | 95                   | 8   | 52       | 33  | 65        | 42  | 35       | 29  |
| Sähkö-, kaasu- ja lämpöhuolto             | 58                   | 5   | 76       | 3   | 46        | 4   | 70       | 21  |

Lähde: Verohallituksen lausunto tutkimusvähennyksestä 17.6.1983 n:o 6433/49/83, sivu 2 tuloksia verohallituksen vuonna 1980 suorittamasta tutkimuksesta kuluksikirjaamisen käyttöasteesta yrityksissä.



## 6.2

## LIITE 2

## LAKI TUTKIMUSVÄHENNYKSESTÄ VALTIONVEROTUKSESSA (22.12.1983 1023)

## 1 §:

Veronalaisesta tulosta tehtävästä ylimääräisestä tutkimusvähen-  
nyksestä valtionverotuksessa säädetään tässä laissa.

## 2 §:

Tutkimusväennyksen saa tehdä teollisuutta, kaivos- ja muuta  
kaivannaistoimintaa sekä sähkö-, kaasu- ja vesihuoltoa harjoit-  
tava verovelvollinen, jolla on tähän liiketoimintaan liittyvästä  
tutkimus- ja kehittämistoiminnasta aiheutuneita menoja.

Tutkimustoiminnalla tarkoitetaan sekä perustutkimusta että sovel-  
tavaa tutkimusta teolliseen sovellutukseen välittömästi tai vä-  
lillisesti tähtäävän uuden tiedon saavuttamiseksi. Kehittämistoi-  
minnalla tarkoitetaan tutkimuksen tuloksena tai käytännön kokemuk-  
sen kautta saadun tiedon käyttämistä uusien aineiden, tuotteiden,  
tuotantoprosessien, menetelmien ja järjestelmien aikaansaamiseen  
tai olemassa olevien olennaiseen parantamiseen.

## 3 §:

Tutkimusväennyksen perusteena olevaa laskentaperustetta määrät-  
täessä otetaan huomioon:

- 1) tutkimus- ja kehittämistoiminnassa työskennelleille henkilöille  
verovuonna maksetut ennakonpidätyksen alaiset palkat, siten kuin  
5 §:ssä tarkemmin säädetään, ja
- 2) puolet verovuonna hankittujen tutkimus- ja kehittämispalvelujen  
hankintamenoista sekä verovelvollista hyödyntävää tutkimus- ja  
kehittämistoimintaa harjoittavalle erilliselle tutkimuslaitok-  
selle suoritetuista ylläpito- ja muista vastaavista maksuista.

Laskentaperustetta määrättäessä siitä vähennetään puolet verovuon-  
na suoritetuista tutkimus- ja kehittämispalveluista saaduista  
korvauksista sekä verovuonna tutkimus- ja kehittämistoimintaan  
saaduista avustuksista ja niistä tällaiseen toimintaan saaduista  
lainoista, joiden takaisin perimisestä on verovuonna lopullisesti  
luovuttu.



Tutkimus- ja kehittämispalvelujen hankintamenoina tai niistä saatuna korvauksina ei kuitenkaan pidetä patentista, mallista tai muusta vastaavasta aineettomasta oikeudesta suoritettuja hankintamenoja tai saatuja korvauksia.

#### 4 §:

Tutkimusvähennys käsittää perusvähennyksen ja lisävähennyksen.

Perusvähennys on 25 prosenttia laskentaperusteesta, jos se on vähintään 50 000 markkaa ja enintään 1 000 000 markkaa. Jos laskentaperuste ylittää 1 000 000 markkaa, perusvähennystä korotetaan 10 prosentilla 1 000 000 markkaa ylittävästä määrästä, kuitenkin niin, että perusvähennyksen yhteismäärä on enintään 2 500 000 markkaa.

Lisävähennys on 50 prosenttia siitä määrästä, jolla verovuoden laskentaperuste ylittää vähintään 10 prosentilla edellisen verovuoden laskentaperusteen. Jos verovuosi tai edellinen verovuosi poikkeaa pituudeltaan 12 kuukaudesta, lisävähennystä laskettaessa verovuoden tai edellisen verovuoden laskentaperuste korotetaan tai alennetaan vastaamaan 12 kuukauden pituista verovuotta.

#### 5 §:

Tutkimus- ja kehittämistoiminnassa työskennelleillä henkilöillä tarkoitetaan myös tutkimus- ja kehittämishankkeisiin suoranaisesti liittyvissä avustavissa tehtävissä toimineita henkilöitä.

Jos henkilö on koko verovuoden tai tietyn ajan verovuodesta ollut verovelvollisen palveluksessa yksinomaan tutkimus- ja kehittämistehtävissä, otetaan hänen palkkansa huomioon koko tältä ajalta. Jos henkilö on tehnyt tutkimus- ja kehittämistyön ohella myös muuta työtä, otetaan hänen palkastaan huomioon osuus, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistyöhön käytettyyn aikaan, jos aika on vähintään 10 prosenttia palvelusajasta verovuonna.



## 6 §:

Tutkimusvähennystä on vaadittava veroilmoituksessa. Lisävähennyksen myöntämisen edellytyksenä on tämän lisäksi, että verovelvollinen on myös edellisen verovuoden veroilmoituksessa esittänyt selvityksen tutkimusvähennyksen laskentaperusteesta.

## 7 §:

Tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan asetuksella.

## 8 §:

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1984.

Tätä lakia sovelletaan vuosilta 1984-1988 toimitettavissa veroituksissa.

Poiketen siitä, mitä 4 §:ssä on säädetty, verovelvollinen saa vuodelta 1984 toimitettavassa verotuksessa tehdä ainoastaan 4 §:n 2 momentin mukaisen perusvähennyksen.

## ASETUS TUTKIMUSVÄHENNYKSESTÄ VALTIONVEROTUKSESSA (22.12.1983 1023)

## 1 §:

Verovelvollisen on tutkimusvähennyksen saamiseksi esitettävä veroilmoituksessaan selvitys, josta ilmenevät tutkimusvähennyksen määrä sekä tutkimusvähennyksen laskentaperustetta määrättäessä huomioon otettavat tutkimusvähennyksestä valtionverotuksessa annetun lain (1023/83) 3 §:ssä tarkoitettut erät. Jos laskentaperusteeseen ei ole sisällytetty kaikkia laissa tarkoitettuja tutkimusmenoja, on lisäksi selvitettävä tutkimusvähennyksen laskentaperusteen enimmäismäärä.

## 2 §:

Tutkimusvähennyksen laskentaperustetta määrättäessä huomioon otettavat erät on eriteltävä seuraavasti:



- 1) tutkimus- ja kehittämistoiminnassa työskennelleen henkilön nimi, asema ja koulutus, selvitys hänen tutkimus- ja kehittämistehtävistään, hänen kokonaispalvelusaikansa verovuonna ja hänelle maksetun ennakonpidätyksen alaisen palkan kokonaismäärä sekä se osuus tästä palvelusajasta ja palkasta, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistyöhön,
- 2) tutkimus- ja kehittämispalvelun hankintameno, suorituksen saaja ja selvitys suorituksen perusteesta, sekä
- 3) ylläpito- ja muut vastaavat maksut tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavalle laitokselle, tutkimuslaitoksen nimi, maksujen peruste sekä selvitys siitä, miten tutkimuslaitoksen toiminta hyödyttää verovelvollisen toimintaa.

Jos verovelvollisen palveluksessa on verovuoden aikana ollut yli kymmenen sellaista henkilöä, joille maksetut palkat otetaan huomioon laskentaperustetta määrättäessä, ilmoitetaan 1 momentissa 1 kohdan nojalla kuitenkin vain näiden henkilöiden lukumäärä ja heille maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen yhteismäärä sekä se osuus tästä yhteismäärästä, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistyöhön.

### 3 §:

Tutkimusvähennyksen laskentaperustetta määrättäessä huomioon otettavat erät on eriteltävä riittävästi kirjanpidossa, ja tutkimusvähennyksen perusteena olevista palkkamenoista on pidettävä sellaista palkkakirjanpitoa, jonka perusteella voidaan täyttää edellä 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentissa tarkoitettu erittely- ja ilmoittamisvelvollisuus. Tällaista palkkakirjanpitoa on pidettävä myös niistä henkilöistä, joiden osalta ilmoittamisvelvollisuutta on 2 §:n 2 momentissa rajoitettu.

### 4 §:

Tämä asetus tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 1984.

Tätä asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1984 toimitettavassa verotuksessa.